

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dovoz a vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty

Importation and Exportation of Goods in Terms of Value Added Tax

Student: Blanka Vichrová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

Zadání bakalářské práce

Student:

Blanka Vichrová

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Specializace:

00 Účetnictví a daně

Téma:

Dovoz a vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty
Importation and Exportation of Goods in Terms of Value Added Tax

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická charakteristika a právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice
3. Dovoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty
4. Vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013

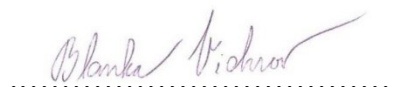
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 4 a 5, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 10. 5. 2013



Blanka Vichrová

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Teoretická charakteristika a právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice ...	7
	2.1 Historie daně z přidané hodnoty v České republice	7
	2.2 Právní úprava daně z přidané hodnoty	8
	2.3 Výklad základních pojmů.....	9
	2.3.1 Daň z přidané hodnoty	9
	2.3.2 Poplatníci a plátcí daně	9
	2.3.3 Předmět daně.....	10
	2.3.4 Vynětí z předmětu daně	11
	2.3.5 Základ daně	11
	2.3.6 Výpočet daně	12
	2.3.7 Plátcí daně.....	12
	2.3.8 Identifikované osoby.....	14
	2.3.9 Povinná registrace plátce	14
	2.3.10 Skupinová registrace.....	15
	2.3.11 Mechanismus fungování DPH	16
	2.3.12 Nárok na odpočet daně	17
	2.3.13 Bez nároku na odpočet daně	17
	2.3.14 Nárok na odpočet daně v částečné výši	18
	2.3.15 Samovyměření daně.....	18
	2.3.16 Daňové doklady a změny od 1. ledna 2013	18
3	Dovoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty	21
	3.1 Obecná charakteristika	21
	3.2 E-dovoz	22
	3.3 Místo plnění při dovozu zboží.....	24

3.4	Základ daně při dovozu zboží	24
3.5	Výpočet daně při dovozu zboží	25
3.6	Povinnost přiznat daň při dovozu zboží	25
3.7	Osvobození od daně při dovozu zboží	26
3.8	Uplatnění DPH v celních skladech, svobodných skladech a pásmech	27
3.9	Aktivní a pasivní zušlechťovací styk	30
3.10	Aktivní zušlechťovací styk v systému navracení	31
3.11	Dovoz zboží do režimů, ve kterých nevzniká daňová povinnost	32
3.12	Dovoz zboží v účetnictví a kurzy měny	33
3.13	Oprava výše daně při dovozu	35
3.14	Daňový doklad při dovozu	37
3.15	Přeprava při dovozu	37
3.16	Postup při dovozu zboží dovozcem	38
3.17	Údaje o dovozu zboží v daňovém přiznání na konkrétním subjektu	38
3.18	Postup při dovozu zboží přímým zástupcem	41
3.19	Postup při dovozu zboží nepřímým zástupcem	41
3.20	Nezákonný dovoz zboží	42
4	Vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty	43
4.1	Obecná charakteristika	43
4.2	Celní předpisy upravující vývoz	44
4.3	Daňový doklad při vývozu	45
4.4	E-vývoz	45
4.5	Celní kontroly	48
4.6	Účtování při vývozu zboží	48
4.7	Uskutečnění vývozu přímým a nepřímým zástupcem	50
4.8	Vývoz služeb	51
4.9	Přeprava při vývozu	52

4.9.1	Přeprava při vývozu v praxi	53
4.10	Služby přímo vázané na vývoz	53
4.10.1	Služby přímo vázané na vývoz v praxi	54
4.11	Vrácení daně zahraničním fyzickým osobám při vývozu zboží.....	54
4.12	Údaje o vývozu zboží v daňovém přiznání na konkrétním subjektu.....	55
4.13	Vývoz zboží do třetích zemí a jeho účtování na konkrétním subjektu.....	56
4.14	Prokazování skutečného vývozu a jeho časté problémy	57
5	Závěr	59
	Seznam použité literatury	60
	Seznam zkratek	63
	Prohlášení o použití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Členstvím České republiky v Evropské unii, dále jen EU, ke kterému došlo 1. května 2004, mezi členskými státy se stala velice aktuální problematikou daňová harmonizace, zejména daně z přidané hodnoty, (dále jen „DPH“). Právě kvůli předpisům Evropského společenství byl přijat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“). Prošel mnoha změnami, byl několikrát novelizován. Většina byla vyvolána implementací evropských směrnic do právního řádu České republiky.

DPH je daní nepřímou a také jednou z nejobtížnějších daní v České republice. Lidé se s ní setkávají denně, buď ti, kteří se jí zabývají profesně, nebo obyčejní poplatníci, kteří si mnohdy ani neuvědomují, jakou zátěž pro ně tato daň denně představuje. Dne 21. prosince 2012 byla schválena prezidentem Václavem Klausem tzv. technická novela zákona o DPH, dále jen novela, která s účinností od 1. ledna 2013 zvyšuje sníženou sazbu DPH ze 14 % na 15 % a základní sazbu z 20 % na 21 %. Stát vybere na této dani každý rok více. Hlavním důvodem je růst sazeb daně, růst cen a také rostoucí spotřeba domácností.

Bakalářskou práci tvoří tři stěžejní části. První obsahuje základní poznatky z historie DPH. Zabývá se její teoretickou charakteristikou, kde nejsou opomíjeny pojmy, které se budou v práci vyskytovat. Obsahuje i právní úpravu DPH v České republice.

Část druhá je zaměřena na dovoz zboží z pohledu DPH. Je v ní uvedena obecná charakteristika dovozu a základních pojmů s tímto termínem spojených. Představeny jsou typické příklady, se kterými se tuzemské firmy denně setkávají. Kapitola o dovozu obsahuje koncept e-dovoz, který je při dovozu zboží používán.

Ve třetí části se práce zaměřuje na vývoz zboží i služeb. Pro snazší pochopení této problematiky je objasněno prokazování skutečného vývozu a jeho časté problémy. Při zpracování této části je představen také používaný e-vývoz.

Cílem bakalářské práce je vytvořit návod pro plátce, kteří se rozhodnou zabývat se dovozem a vývozem zboží a obchodovat tak na mezinárodní úrovni. Její náplní jsou příklady praktických postupů tuzemských firem, které se danou problematikou zabývají. Při zpracování bakalářské práce byly použity metody popisu, analýzy, dedukce, syntézy a komparace.

2 Teoretická charakteristika a právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice

2.1 Historie daně z přidané hodnoty v České republice

DPH nahradila 1. ledna 1993 dvě původně uplatňované daně- daň z obrátu a dovozní daň. Česká republika v době své transformace měnila své sazby. V devadesátých letech sice byla DPH relativně stálá, avšak po roce 2004 došlo k několika zajímavým změnám. Dlouhodobá snaha základní sazbu DPH snižovat a sníženou sazbu se základní sbližovat je mimochodem trend v EU. Původní návrh novely byl pro obě sazby 17,5 %, ale nakonec je 21% v základu a 15 % u snížené sazby DPH.

Za celou historii DPH se odehrálo mnoho změn. Od 1. ledna 1993 až do 31. prosince 1994 byla základní sazba 23 % a snížená 5 %. Následně od 1. ledna 1995 se základní sazba snížila o jedno procento na 22 %, ale snížená sazba zůstala na 5 %. Tyto sazby se uplatňovaly až do 30. dubna 2004. K datu přijetí České republiky do EU začala platit nová sazba DPH. Základní sazba činila 19 % a snížená se držela i nadále na 5 %. Tyto sazby neměly dlouhého trvání. K 1. lednu 2008 jsme si museli zvykat na zvýšení snížené sazby z 5 na 9 % a zvýšena byla i sazba daně pro bytovou výstavbu a sociální bydlení. Reformou byl zaveden nový pojem, kterým je skupinová registrace. Ta umožňuje, aby skupina spojených osob vystupovala pro účely DPH jako jeden subjekt. Základní sazba se udržovala stále na 19 %. V celém roce 2010 pro nás platily opět jiné sazby. Základní- 20 % a snížená- 10 %. Po celý rok 2012 byla uplatňována základní sazba 20 % a snížená 14 %. V roce 2013 se sazby opět zvýšily a to o jeden procentní bod z 20 na 21 % a z 14 na 15 %.

Tab. 2.1 Historie české sazby DPH

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %
od 1. 1. 2013	21 %	15 %

Zdroj: vlastní úprava

2.2 Právní úprava daně z přidané hodnoty

Hlavním právním předpisem upravujícím DPH v ČR je v současné době zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, v platném znění.

Zákon zapracovává příslušné předpisy EU¹ a upravuje DPH. Významnou roli v oblasti DPH, poté, kdy Česká republika vstoupila do EU, hraje také směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH, účinná od 1. ledna 2007. Mezi hlavní předpisy EU týkající se DPH dále jsou:

- Směrnice rady 2006/79/ES ze dne 5. října 2006 o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní.
- Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.
- Třináctá směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu- úprava vrácení daně osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství.
- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.
- Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství.
- Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně.
- Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem.
- Směrnice Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
- Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH.

¹ (Burdek, 2011)

- Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
- Směrnice Rady 2010/66/EU ze dne 14. října 2010, kterou se mění směrnice 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení DPH, ale v jiném členském státě.
- Směrnice Rady 2010/88/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba daně nižší 15 %.
- Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Touto směrnicí se nahrazuje stávající kodifikovaná směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření.
- Směrnice 2010/45/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o pravidla fakturace.

2.3 Výklad základních pojmů

2.3.1 Daň z přidané hodnoty

DPH je daň, která je přímo úměrná ceně zboží, nemovitostí a služeb. Její podstatou je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží. Bez ohledu na způsob výroby, distribuce a bez ohledu na původ výrobku (tuzemský nebo zahraniční) je výše daně vždy úměrná v porovnání s cenou placenou konečným spotřebitelem. Tím je zaručena spravedlnost potřebná pro moderní a volný obchod.² DPH je státu odváděna postupně, tzn. každý výrobce či poskytovatel služby odvede daň ze své „přidané hodnoty“. Obecně ji můžeme charakterizovat jako daň univerzální.

2.3.2 Poplatníci a plátcí daně

Poplatník je jedním ze dvou druhů daňových subjektů. Je jím fyzická nebo právnická osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Druhý subjekt je plátce.

² Platteeuw, Pestana (2011, s. 2-3)

Ten přímo komunikuje s úřady a daň fyzicky odvádí. Například u živnostníků je plátcem i poplatníkem tatáž osoba.

2.3.3 Předmět daně³

Předmět daně je upraven v § 2 zákona o DPH. Předmětem DPH jsou následující činnosti:

- dodání zboží,
- převod nemovitosti,
- přechod nemovitosti,
- poskytnutí služby.

Pokud jsou poskytnuty za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Ekonomická činnost je soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby a soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Na rozdíl činnost vykonávána v pracovně právním vztahu, činnosti zdaňované jako příjmy ze závislé činnosti a činnosti zdaňované jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba, ekonomickou činností nejsou.

Dále je předmětem DPH:

- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Všechna plnění, která podléhají snížené nebo základní sazbě daně jsou zdanitelná, pokud nejsou od daně osvobozena.

³ § 2 zákona o DPH

2.3.4 Vynětí z předmětu daně⁴

Dodání zboží osvobozeného od daně podle § 68 odst. 1 až 10 zákona o DPH není předmětem daně, pokud bylo pořízeno z jiného členského státu. Taktéž není předmětem této daně dodání zboží z jiného členského státu, jestliže je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem DPH s použitím:

- a) zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi,
- b) přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo
- c) zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.

Pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a ani pořízení zboží, které je uskutečněno:

- 1) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- 2) osvobozenou osobou, která není plátcem,
- 3) osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- 4) osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo
- 5) právnickou osobou nepovinnou k dani,

není předmětem DPH. Do celkové hodnoty 326 000 Kč pořízeného zboží se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku, a zboží, které je předmětem spotřební daně, zboží osvobozené od daně v tuzemsku podle § 68 odst. 1 až 10 a zboží uvedeného pod písmeny a) až c).

2.3.5 Základ daně⁵

Základem DPH je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění a částka přijaté platby snižená o daň, pokud je úplata přijata před uskutečněním zdanitelného plnění. Základ DPH zahrnuje i částku na úhradu spotřební daně

⁴ § 2a) zákona o DPH

⁵ § 36 zákona o DPH

od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ DPH také zahrnuje

- jiné daně, cla, dávky nebo poplatky,
- spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41 zákona o DPH,
- daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv, a to podle právní úpravy těchto daní,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby i, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Za vedlejší výdaje se pokládají zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

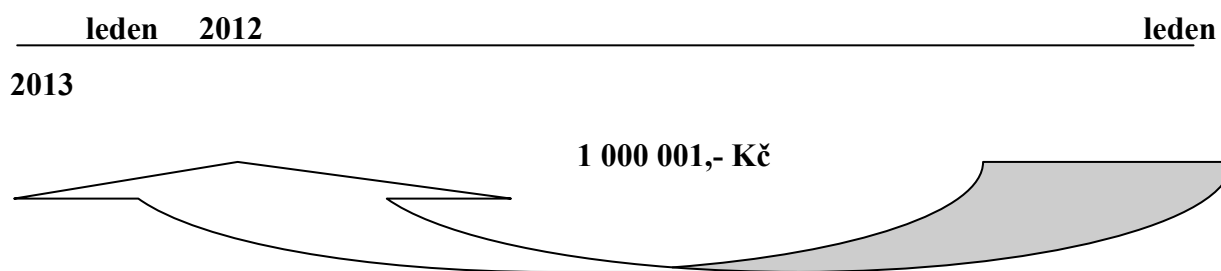
2.3.6 Výpočet daně

DPH se vypočte ze základu daně jako součin úplaty za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby daně nebo číslo 15 v případě snížené sazby daně a ve jmenovateli číslo 100. Vypočtená daň je zaokrouhlena na celé koruny nahoru v případě, že je částka 0,50 Kč a vyšší. Na celé koruny dolů se zaokrouhlí, je-li částka nižší než 0,50 Kč. Cena včetně daně je součtem základu daně a vypočtené daně.

2.3.7 Plátcí daně

Osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku, se stává plátcem DPH, pokud její obrat přesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, viz Obr. 2.1. Výjimkou jsou osoby uskutečňující osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Touto problematikou se podrobně zabývá § 6 zákona o DPH a následující § 6 písm. a) až f) zákona o DPH.

Obr. 2.1 Obrat



Zdroj: Ledvinková (2012, s. 27) + vlastní úprava

Obratem⁶ se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku. Od 1. ledna 2009 nerozhoduje způsob, jakým osoba povinná k dani účtuje nebo eviduje příslušné transakce. Obratem se zabývá § 4a zákona o DPH.

Do obratu se zahrnují zdanitelná plnění a plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet a plnění bez nároku na odpočet podle § 54 až § 56 pokud jsou soustavnou činností.

Naopak se do obratu nezahrnují plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet, jestliže jsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně⁷ z:

- finančních činností podle § 54 zákona o DPH,
- pojišťovacích činností podle § 55 zákona o DPH,
- převodu a nájmu nemovitostí podle § 56 zákona o DPH⁸.

Dále se do obratu nezahrnuje:

- úplata z prodeje dlouhodobého majetku,
- přijaté zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění,
- úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

⁶ (Dušek, 2013)

⁷ Tato činnost je nahodilá, neplánovaná, má malý poměr obratu z této činnosti k celkovému obratu, nebo má malý poměr obratu z této činnosti k obratu z hlavní činnosti a jaké je použití majetku a personálu k výkonu této činnosti.

⁸ Jestliže se jedná o soustavné příjmy a výnosy, tak se do obratu zahrnují.

2.3.8 Identifikované osoby⁹

Identifikovaná osoba, dále jen „IO“, je osoba povinná k dani, která nepřekročila limit obratu, a tudíž ještě není plátce, anebo právnická osoba nepovinná k dani pokud:

- pořídí zboží z EU nad limit¹⁰,
- přijme služby, zboží s instalací nebo montáží nebo zboží dodaného soustavami nebo sítěmi z EU či třetích zemí,
- poskytne služby do EU, s výjimkou služby, která je v jiném členském státě osvobozenou od daně.

V třístranném obchodě může IO vystupovat pouze jako kupující podle § 17 odst. 6 písm. d) zákona o DPH. IO musí podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se jí stala. Zrušit tuto registraci lze z moci úřední nebo na vlastní žádost.¹¹

2.3.9 Povinná registrace plátce

Kdo je povinen podat přihlášku k registraci k DPH podrobně popisuje § 6 až § 6f zákona o DPH. Přihlášku je nutné podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Povinně se plátcem DPH stane osoba povinná k dani:

- se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč,
- uskutečňující plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy,
- která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet,
- ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, nebo od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladem podniku,
- se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku,

⁹ (Dušek, 2013)

¹⁰ Limit za pořízené zboží činí 326 000 Kč bez daně. Je zde i možnost dobrovolné volby do limitu.

¹¹ § 107 a § 107a zákona o DPH

- která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- která nemá sídlo v tuzemsku a dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, která není osvobozená od DPH, zmocněnou třetí osobou nebo pořizovatelem osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží,
- ode dne uskutečnění plnění, kterým je zdanitelné plnění dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby osobou s místem plnění v tuzemsku, která je členem skupiny pokud má svou část umístěnou mimo tuzemsko,
- pokračující v ekonomické činnosti po zemřelém plátcovi nebo dědici, kterému byl majetek vydán,
- se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně,
- která, nemá sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně.

2.3.10 Skupinová registrace

Nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se novelizoval zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů, byl s účinností od 1. ledna 2008 zaveden institut skupinové registrace. Skupinová registrace je v souladu s článkem 11 směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH.

Skupinu mohou tvořit společnosti, které jsou dobrovolně spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Záleží pouze na jejich rozhodnutí.

Skupina představuje skupinu spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku a je registrována k dani jako plátcce podle § 95a zákona o DPH. Jestliže mají členové skupiny sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko nespádají pod součást skupiny. Celá skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny nikoliv členem dvou nebo více

skupin současně. Skupinu mohou tvořit pouze osoby, které jsou osobami usazenými v tuzemsku a jsou osobami spojenými.¹² Další základní znaky skupiny¹³:

- libovolný počet dobrovolně spojených tuzemských plátců DPH,
- jeden zastupující člen,
- člen skupiny nesmí být účastníkem sdružení,
- společná zodpovědnost,
- vznik skupinového plátce vždy k 1. lednu,
- zánik členství ve skupině dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku člena skupiny,
- zrušení skupinové registrace vždy k 31. prosinci,
- přihlášku i odhlášení je nutné podat na příslušném finančním úřadě nejpozději do 31. října,
- zdaňovacím obdobím je měsíc, nemůže jím být čtvrtletí,
- členové skupiny si mezi sebou nefakturují bez DPH a pro plnění uvnitř skupiny se uvádí skupinové DIČ¹⁴.

2.3.11 Mechanismus fungování DPH

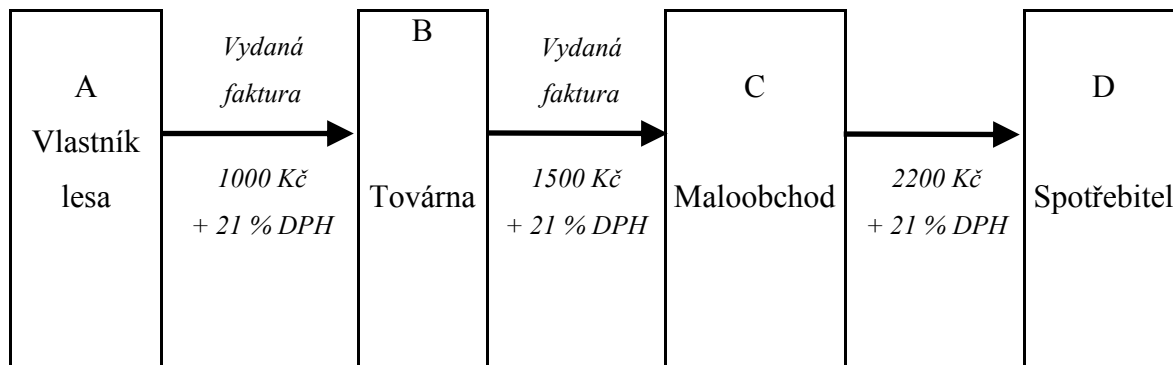
Plátce uskutečňuje ekonomickou činnost, plnění a odvádí daň na výstupu. DPH odvádějí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí této daně. Je vybírána po částech v jednotlivých fázích výroby, odbytu zboží, nemovitostí a při poskytování služeb, viz Obr. 2.2. Plátce daně má povinnost uplatňovat daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění. Má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, tím vlastně zdaňuje pouze svou přidanou hodnotu. Jestliže daň na výstupu za příslušné zdaňovací období převýší odpočet daně, vzniká plátcí vlastní daňová povinnost. A naopak, pokud odpočet daně za příslušné zdaňovací období převýší daň na výstupu, vznikne plátcí nadměrný odpočet.

¹² (BUSINESS CENTER, 2013)

¹³ (Dušek, 2013)

¹⁴ Daňové identifikační číslo, které identifikuje plátce daně. Je přiděleno příslušným správcem daně.

Obr. 2.2 Princip DPH



Zdroj: Platteeuw, Pestana (2011, s. 2-3) + vlastní úprava

2.3.12 Nárok na odpočet daně¹⁵

Touto problematikou se zabývá § 72 až § 79 zákona o DPH. Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 zákona o DPH s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5 zákona o DPH. U těchto plnění má plátce nárok na odpočet daně v plné výši. Nárok na odpočet daně vznikne plátcí tehdy, jestliže nastanou skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Lhůta na nárok odpočtu daně činí 3 roky.

2.3.13 Bez nároku na odpočet daně¹⁶

U přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, které nelze podle zvláštního právního předpisu uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů nemá plátce nárok na odpočet daně. Výjimkou je plnění uvedené v § 13 odst. 8 písm. c) zákona o DPH.

¹⁵ § 72 zákona o DPH

¹⁶ § 72 zákona o DPH

2.3.14 Nárok na odpočet daně v částečné výši¹⁷

Plátce, který použije přijaté zdanitelné plnění pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak i pro jiné účely, uplatní nárok na odpočet jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet. Tento nárok může plátce uplatnit nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v jehož v některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve. Lhůta 3 let tímto není nijak dotčena.

2.3.15 Samovyměření daně¹⁸

Reverse - charge neboli režim přenesení daňové povinnosti znamená, že povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění má příjemce plnění. Tento pojem si přisvojil přeshraniční obchod v rámci EU, kde dochází k přesunu místa plnění u přeshraničních služeb. Takže je především třeba rozlišovat mezi samovyměření daně u zahraničního obchodu a tuzemským reverse – charge. Samovyměření daně zjednodušeně znamená, že dovozce zboží a příjemce služeb, který vyměřuje daň na výstupu, si sám vyměří daň na vstupu. Tu pak uplatní jako odpočet při vyúčtování s finančním úřadem. Daň na výstupu je odvedena a zaplacená příjemcem zboží nebo služby (českým plátcem) a nikoliv dodavatelem z jiného členského státu. Tento princip je spojen zejména s plněními mezi členskými státy EU, v některých případech ale i uskutečnění plnění osobou ze země mimo EU s místem plnění v ČR. Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku je použit v případech:

- dodání zlata plátcí (s výjimkou dodání zlata České národní bance),
- dodání šrotu a odpadu – uvedeno v příloze č. 5 k zákonu o DPH plátcí,
- převodu emise povolenek na emise skleníkových plynů plátcí,
- poskytnutí stavebních a montážních prací plátcí.

2.3.16 Daňové doklady a změny od 1. ledna 2013

Právní úprava daňových dokladů prošla kompletními změnami od začátku roku 2013. Důvodem bylo zapracování druhé směrnice o fakturaci- směrnice 2010/45/EU. Po změnách, které nastaly po 1. lednu 2013, již zákon nehovoří o běžném daňovém dokladu.

Daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky zákona o DPH. Může mít listinnou nebo elektronickou podobu. Obě jsou od roku 2013 stejně rovnocenné u jakéhokoliv dokladu a všech obchodních transakcí. S elektronickou podobou však musí souhlasit příjemce

¹⁷ § 73 zákona o DPH

¹⁸ § 92 písm. a) zákona o DPH

plnění. Před novelou se souhlas vyžadoval pouze při vystavení daňového dokladu v elektronické podobě. Daňový doklad lze převést z listinné podoby do elektronické a naopak. Může být zjednodušený, pokud částka na něm nepřesáhne částku 10 000 Kč, a to při jakékoliv formě úhrady. Pro všechny členské státy EU je umožněno vystavovat zjednodušený daňový doklad do 100 EUR včetně. Eventuálně je možné použít zjednodušený daňový doklad i pro bezhotovostní úhrady. Elektronické daňové doklady a jejich rozsáhlejší používání jsou efektivnější. Odstraňují přílišnou administrativní zátěž.

Za správnost údajů na dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě vždy zodpovídá osoba, která plnění uskutečňuje. Podle § 34 zákona o DPH musí být dodržena věrohodnost jeho původu, neporušitelnost obsahu a čitelnost.

Vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, kde je:

- místo plnění,
- sídlo či uskutečňující provozovna dodavatele, pokud je místo plnění v jiném členském státě a příjemce přiznává daň, nebo ve třetí zemi.

Povinnost vystavit daňový doklad mají plátcí (§ 28 odst. 1 zákona o DPH) a osoby povinné k dani podle § 28 odst. 2 zákona o DPH, které se stanou či již jsou IO.

Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne vzniku daňové povinnosti a do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží nebo poskytnutí služby do EU nebo třetích zemím, a byla přijata úplata.

Zachována však zůstává doba uchovávání. Daňový doklad je nutno uchovávat po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. V případě, že uchovatel nemá sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, měl by být udržen dálkový přístup k daňovým dokladům. Správce daně by měl být obeznámen s místem uchování daňových dokladů. Na žádost správce uchovatel zajistí český překlad daňového dokladu vystaveného v cizím jazyce.

Od roku 2013 není možné doplňování údajů přímo na daňovém dokladu, jestliže jde o poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nebo zahraniční osobou při pořízení zboží z jiného členského státu. Této problematice se podrobně věnuje § 35 a § 92a zákona o DPH. V odůvodněných případech není nutnost uvádět DIČ na daňovém dokladu. Datum vystavení je datum uvedené vystavovatelem na daňovém dokladu. Eventuálně je možné po novelizaci požádat správce daně o vydání závazného posouzení,

zdali, dodávka zboží podléhá či nepodléhá režimu lokálního reverse charge upravený v § 92c zákona o DPH.

Na daňovém dokladu musí být nově uvedeno „vystaveno zákazníkem“, je-li příjemce plnění zmocněn k vystavení. Také se musí objevit na daňovém dokladu poznámka „daň odvede zákazník“, v případě, že příjemce plnění je povinen přiznat daň. Daňový doklad nemusí obsahovat DIČ příjemce, pokud ho nemá přiděleno.

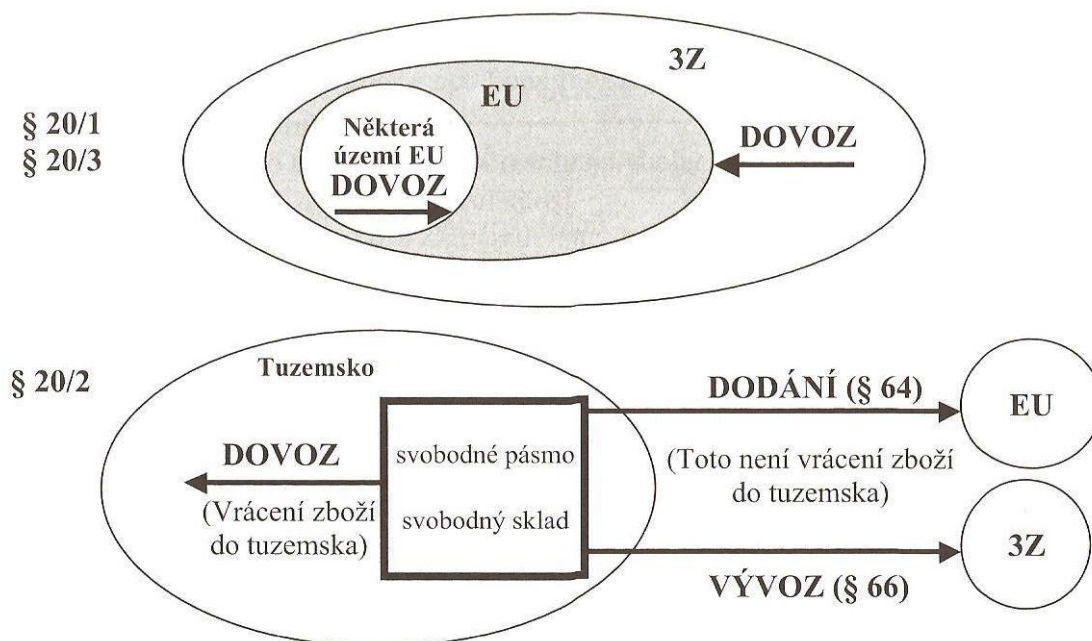
3 Dovoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty

3.1 Obecná charakteristika¹⁹

Dovoz zboží představuje vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství, nikoliv jen na území České republiky, viz Obr. 3.1. Třetí zemí označujeme země, které nejsou členem EU. Ne vždy při vstupu zboží ze třetí země vzniká daňová povinnost při dovozu zboží. Povinnost přiznat daň při dovozu zboží je vymezena v § 23 zákona DPH. Tato úprava zákona o DPH sleduje, aby zboží nacházející se v celním režimu a pod celním dohledem, nebylo zcizeno. Dovozem zboží je podle zákona o DPH rovněž vrácení zboží, které je po předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku vráceno zpět do tuzemska. Dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH přímo ze svobodného skladu nebo svobodného pásma a vývoz podle § 66 zákona o DPH zboží přímo ze svobodného skladu nebo svobodného pásma se nepovažuje za vrácení zboží. Vstupem zboží z hory Athos, Kanárských ostrovů, francouzských zámořských departementů, Aland a Normanských ostrovů na území Evropského společenství považujeme za dovoz zboží, u kterého postupuje celní úřad tak, jako by se jednalo o třetí země. Za třetí země se považují i ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d' Italia a italské vody jezera Lugano, i když tyto země nejsou součástí celního území Společenství. Daňová povinnost při dovozu vznikne propuštěním do celního režimu, ve kterém daňová povinnost vzniká. V současné době celní řízení probíhá elektronicky.

¹⁹ § 20 zákona o DPH

Obr. 3.1 Dovoz zboží



Zdroj: Dušek (2013, s. 184)

3.2 E-dovoz²⁰

E-Dovozem se rozumí elektronizace celního řízení eCustoms. Je to program řízený Evropskou komisí, který vytváří bezpapírové celní řízení napříč EU a strategickým dokumentem MASP neboli Multi Annual Strategic Plan, jenž vyjmenovává jednotlivé projekty, jejich účel a harmonogram zavádění do prostředí národních celních správ. Postupy v e-dovozu jsou navrženy v návaznosti na povinnost příslušné osoby předávat data o zboží v elektronické podobě již před vstupem zboží na celní území společenství. E-dovoz má dvě hlavní oblasti:

- 1) oblast vstupních operací- ICS a
- 2) oblast dovozních operací- AIS.

ICS (Import Control System) je společný projekt EU pro režim dovoz založený na elektronické komunikaci mezi deklaranty, zeměmi projektu a Celní správou ČR. Do vstupních operací se zařazuje vstupní souhrnné hlášení, oznámení o příjezdu a souhrnné celní prohlášení.

AIS (Automated Import System) představuje procesy spojené s obvyklým dovozem a je postupnou úplnou elektronizací celního řízení ve vnitrozemí. Hlavním účelem této

²⁰ (E-DOVOZ, 2013)

operace je zjednodušení dovozních postupů, snížení nákladů, urychlení celního řízení, koordinace a zajištění společenského postupu, zajištění a poskytování informací o pohybu zboží v mezinárodním dodavatelském řetězci, zajištění plynulé výměny dat mezi orgány zemí dovozu, mezi celními správami a hospodářskými subjekty.

Dovozní operace začíná u celního úřadu vstupu, určení. Podávání celního prohlášení elektronicky je povinné. Aby mohl subjekt podávat celní prohlášení elektronicky, musí být registrován u Celní správy a taktéž musí být držitelem rozhodnutí o povolení.

EORI registrace

Při EORI registraci je hospodářskému subjektu přiděleno tzv. EORI číslo. Toto číslo slouží jako identifikátor pro styk s orgány Celní správy ve všech členských státech Evropského společenství. Hospodářské subjekty se musí identifikovat EORI číslem při styku s celní správou od 1. července 2009 za podmínek stanovených v celních předpisech. Povinnost identifikování EORI číslem stanovuje nařízení Komise ES č.312/2009 ze dne 16. dubna 2009. Tímto nařízením se mění nařízení EHS č. 2454/93. EORI číslo může být přiděleno pouze hospodářskému subjektu s právní subjektivitou a o jeho přidělení si požádá ve členském státě Společenství, v němž má své sídlo. Jestliže hospodářský subjekt nemá v členském státě sídlo, požádá o přidělení EORI čísla v členském státě, kde bude poprvé podávat celní deklaraci.

V České republice se čísla přiřazují na celních úřadech. Pokud bylo subjektu EORI číslo přiděleno před 1. července 2009 bez vyžádání, obdržel o této skutečnosti sdělení.

Vstupní souhrnné celní prohlášení

Vstupní souhrnné celní prohlášení (ESD- Entry summary declaration) znamená podání informací o dovozu před fyzickým vstupem dováženého zboží na celní území Společenství.

ESD má mít v zásadě charakter sdělení, že:

- zboží nemá být naloženo,
- zboží bude po příjezdu na celní území Společenství podrobena kontrole,
- po příjezdu na celní Společenství bude provedena dokumentační kontrola, nebo
- není identifikováno riziko Společenství.

Lhůty pro podání ESD

U silniční přepravy je nutno podat souhrnné vstupní celní hlášení na Celní úřad nejméně hodinu před vstupem zboží na území ČR.

U železniční a vnitrostátní lodní přepravy činí lhůta pro podání ESD nejméně 2 hodiny před vstupem na území EU.

Námořní přeprava u nákladů v kontejnerech vyžaduje podání ESD maximálně 24 hodin před nákladem v přístavu odeslání. U volně loženého či kusového nákladu je ESD nutno podat 4 hodiny před vplutím do prvního přístavu na celním území EU.

V letecké dopravě rozlišujeme lety na krátkou vzdálenost a dlouhou vzdálenost. Lety na krátkou vzdálenost nepřesáhnou 4 hodiny délky letu a lety na dlouhou vzdálenost ji naopak přesáhnou. U krátkých letů se ESD podává nejpozději v okamžiku skutečného vzletu letadla. Lety na dlouhou vzdálenost musí podat ESD nejméně 4 hodiny před přiletem na první letiště.

3.3 Místo plnění při dovozu zboží²¹

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, ve kterém se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU. Pokud je zboží dočasně uskladněno nebo je umístěno do svobodného pásma nebo svobodného skladu, do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná clení opatření.

3.4 Základ daně při dovozu zboží²²

V současné době určuje zákon o DPH jako základ daně součet základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla a vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území Evropského společenství. Vedlejšími výdaji se rozumí výdaje spojené s náklady na balení, přepravu, pojištění a provize. První místo určení je místo uvedené v přepravním dokladu, podle kterého je zboží dováženo do dovážejícího členského státu. Součet příslušné spotřební daně, pokud není stanoveno v § 41 zákona o DPH jinak a služby celního deklaranta jsou také základem daně při dovozu zboží.

²¹ § 12 zákona o DPH

²² § 38 zákona o DPH

3.5 Výpočet daně při dovozu zboží

Pro stanovení základu daně při dovozu zboží se pro přepočet cizí měny na českou měnu použije kurz stanovený podle přímo použitelných předpisů EU upravujících clo. Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně u:

- propuštění zboží do režimu volného oběhu,
- aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení,
- vrácení zboží,
- zboží s částečným osvobozením od dovozního cla.

Základ daně u zboží propuštěného do volného oběhu z režimu pasivního zušlechťovacího styku se vypočte podle § 38 odst. 1 zákona o DPH.

3.6 Povinnost přiznat daň při dovozu zboží²³

Uskutečnění plnění a daňová povinnost při dovozu zboží vzniká:

- a) propuštěním zboží do celního režimu volný oběh,
- b) propuštěním zboží do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v systému navracení,
- c) propouštěním zboží do celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla,
- d) nezákonným dovozem zboží,
- e) spotřebou nebo použitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy,
- f) porušením podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží,
- g) porušením podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno,
- h) odnětím zboží celnímu dohledu,
- i) a rozhodnutím celního úřadu o vrácení zboží ze svobodného pásma nebo svobodného skladu zpět do tuzemska.

Správu daně při dovozu zboží mají za úkol finanční úřady. A to v případě, jestliže je zboží dovezeno plátcem daně a vznik daňové povinnosti je podmíněn propuštěním do

²³ § 23 zákona o DPH

volného oběhu nebo režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení nebo propuštěním do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Daňová povinnost vzniká i nezákonným jednáním. V tomto případě je správcem daně celní úřad.²⁴

3.7 Osvobození od daně při dovozu zboží

Dovoz zboží, když by bylo dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku osvobozeno, je v každém případě od daně osvobozeno a také dovoz zboží, pokud je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle přímo použitelného předpisu EU. Přesněji se touto problematikou zabývá § 71 zákona o DPH.

Osvobození v osobních zavazadlech²⁵

Cestující, kteří mají v zavazadlech zboží určené k osobnímu užívání, k užívání členů jeho rodiny nebo jako dar, nelze z povahy ani množství určit, jestli je dováženo pro obchodní účely. Proto musí být toto zboží osvobozeno od daně, viz Tab. 3.1. Osobními zavazadly jsou zavazadla, která cestující předkládá při svém příjezdu celnímu úřadu, a zavazadla, která celnímu úřadu předloží později. Pod podmínkou, pokud prokáže, že to byla doprovodná zavazadla v okamžiku jeho odjezdu u společnosti, která zajišťovala jeho přepravu. Zboží pořízené na území Evropského společenství, u kterého nebyla v žádném členském státě vrácena daň nebo spotřební daň se nepovažuje za dovoz zboží.

Výpočet hodnoty zboží je založen na hodnotě uvedené na faktuře.

²⁴ (Galočík, Louša, 2011)

²⁵ § 71a - § 71g zákona o DPH

Tab. 3.1 Osvobození od daně v osobních zavazadlech

	Hodnota zboží
§ 71 písm. b) odst. 1	430 EUR (cestující v letadle)
§ 71 písm. b) odst. 2	300 EUR (rekreační a sportovní létání)
	200 EUR (pro osoby mladší 15 let)
§ 71 písm. e) odst. 1	300 EUR (posádka letadel)
	Tabákové výrobky (osoby nad 17 let)
§ 71 písm. c) odst. 1a	200 cigaret
§ 71 písm. c) odst. 1b	100 doutníků (až do 3 g)
§ 71 písm. c) odst. 1c	50 doutníků (až nad 3 g)
§ 71 písm. c) odst. 1d	250 g tabáku
	Alkohol (nad 17 let)
§ 71 písm. d) odst. 1a	1 litr (nad 22 % obj.)
§ 71 písm. d) odst. 1b	2 litry (do 22 % obj.)
§ 71 písm. d) odst. 3	4 litry tichého vína
§ 71 písm. d) odst. 3	16 litrů piva
	Pohonné hmoty
§ 71 písm. f)	10 litrů PHM (v přenosné nádrži v jenom autě)

Zdroj: Dušek (2013, s. 215)

3.8 Uplatnění DPH v celních skladech, svobodných skladech a pásmech²⁶

Dovoz zboží do celních skladů

Zákon o DPH se vůbec nezmiňuje o režimu celních skladů. Zboží nacházející se v tomto režimu, lze dovodit vymezením podle § 23 zákona o DPH. Zboží, které se nachází v celním skladu (dovezené zboží do tuzemska ze třetích zemí) je zbožím nacházejícím se v tuzemsku. V každém případě jsou celní sklady považovány za tuzemsko, bez ohledu typů skladů. Podle celních předpisů rozlišujeme různé typy celních skladů. Smysl uskladnění zboží v celních skladech spočívá v nevědomosti dovozce, jak bude zbožím dále naloženo. Důvodem je také „odložení“ daňové povinnosti při uskladnění v celním skladu. Protože při propuštění zboží do volného oběhu vzniká povinnost přiznat daň.

²⁶ (GALOČÍK, 2013)

Praktický příklad

Zboží je dovezeno v listopadu ze Švýcarska do tuzemska. Zboží muselo být v určité době nakoupeno, ale dovozce nemá pro zboží vytvořeny podmínky a nemůže zatím sám zboží použít. Proto je zboží propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu. Po uplynutí doby 2 měsíců je už dovozce připraven zboží použít. V lednu následujícího roku navrhne dovozce celnímu úřadu ukončení režimu uskladnění, aby mohlo být zboží propuštěno do režimu volného oběhu. Následně bude JSD s návrhem na propuštění do volného oběhu daňovým dokladem. Na tento doklad dovozce doplní povinné náležitosti z hlediska DPH a splní tak daňovou povinnost při dovozu podle § 23 odst. 3 zákona o DPH.

Povinnými náležitostmi daňového dokladu jsou:²⁷

- označení osoby uskutečňující plnění,
- DIČ osoby, která uskutečňuje plnění,
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- DIČ osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně,
- výši daně v české měně.

Služby poskytované v režimu uskladnění v celních skladech

Služby poskytované v celních skladech jsou zdanitelná plnění a podléhají tak dani. Nejčastěji představují tyto služby vyložení zboží při uskladnění, vystavování celních dokladů, skladovou evidenci nebo manipulaci se zbožím v době uskladnění. Je nutnost rozlišovat, které služby jsou přímo vázány na dovoz nebo vývoz zboží a jestli jsou poskytovány před nebo souběžně s propuštěním do režimu uskladnění.

²⁷ § 29 odst. 1 zákona o DPH

Praktický příklad

Zboží je uskladněno v celním skladu po dobu 1 měsíce, následně je však vyvezeno. Po 1 měsíci bude zboží přebaleno a opatřeno novou adresou. Za skladování po dobu jednoho měsíce bude také uplatněná daň u ceny za skladné, protože se nejedná o službu přímo vázanou na dovoz ani vývoz. Doba nezbytně nutná pro přebalení a nasignování zboží můžeme považovat za službu přímo vázanou na vývoz zboží a z této služby tak nebude uplatněna daň, jelikož jde o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně.

Dovoz zboží do svobodného skladu nebo pásma

Celní předpisy považují svobodné pásma nebo sklady za přidělené celně schválené určení, kterému je přiděleno zboží nacházející se pod celním dohledem. Zboží je nutno propustit do některého z celních režimů nebo je mu pak přiděleno jiné celně schválené určení, které však není celním režimem. Svobodné sklady nebo pásma jsou stejně jako celní sklady považovány za tuzemsko podle celních předpisů i podle zákona o DPH. Při umístění dovezeného zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu nevzniká daňová povinnost. Prodej zboží ve svobodných skladech nebo pásmech je osvobozen od daně podle § 68 odst. 15 zákona o DPH. Dovezené zboží umístěné ve svobodném skladu nebo svobodném pásmu může být prodáno nebo vyvezeno do zahraničí.

Praktický příklad

Zboží dovezené ze Švýcarska do tuzemska, nakoupeno za cenu 200. Dovozce nebude zboží používat, protože nastala možnost dalšího, výhodnějšího prodeje českému plátcí. Zboží je umístěné do svobodného skladu. Dovozce pak prodá zboží za cenu 250. Pak dochází k dodání zboží v tuzemsku a cena 250 je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Nový vlastník tak ukončí umístění zboží ve svobodném skladu propuštěním do volného oběhu, kde vzniká daňová povinnost a do základu daně bude započtena cena 250.

Služby poskytované ve svobodných skladech a pásmech

Služby poskytované v těchto skladech jsou zdanitelná plnění. Stejně jako u poskytování služeb v celních skladech. Rozlišení, jestli jsou poskytované služby přímo vázané na dovoz nebo vývoz je nutné pro stanovení základu daně podle § 38 zákona o DPH, jelikož služby přímo vázané na dovoz a vývoz se do základu daně započítávají. Služby jsou poskytovány předem nebo souběžně s umístěním zboží do svobodného skladu nebo svobodného pásma. Při dovozu je za službu přímo vázanou na dovoz považována vyložení a uložení zboží do svobodného skladu nebo vystavení dovozního JSD společně s návrhem na umístění zboží

do svobodného skladu nebo svobodného pásma. Další služby jsou osvobozené od DPH podle § 68 odst. 15 zákona o DPH. Jde například o služby související s uskladněním zboží, jako je manipulace s ním, vedení skladové evidence nebo skladné.

Praktický příklad

Zboží je dovezeno a po dobu 1 měsíce umístěno ve svobodném skladu. Následně je z něj vyvezeno. Po tomto jednom měsíci, kdy je připraveno na vývoz, je nutné zboží přebalit a znovu nasignovat. U ceny za skladné nebude uplatněná daň, jelikož jde o službu osvobozenou od daně podle § 68 odst. 15 zákona o DPH. I doba nezbytně nutná pro přebalení a nasignování zboží může být od daně osvobozena stejně jako cena za skladné.

Základ daně u zboží dovezeného a umístěného ve svobodném skladu nebo pásmu

Zboží dovážené ze zahraničí může procházet zušlechťovacími operacemi nebo může být ve svobodném skladu nebo svobodném pásmu prodáno. Může se stát, že dojde ke kombinaci těchto plnění. Základ daně u těchto plnění uvádí § 38 odst. 3 písm. a) (jestliže bylo zboží dovezeno plátcem ze zahraničí a bylo umístěno ve svobodném skladu a popřípadě bylo i zušlechtěno, takže došlo k navýšení ceny o toto zušlechtění) a písm. b) zákona o DPH.

3.9 Aktivní a pasivní zušlechťovací styk

Aktivní zušlechťovací styk

Tento režim umožňuje, aby zboží, které bylo do tuzemska dovezené a není tak zbožím společenství, je po zušlechtění vyvezeno zpět z celního území tuzemska. Zboží nepodléhá dovoznímu clu ani žádnému jinému obchodně-politickému opatření. Tímto režimem se zabývá článek 14 Celního kodexu.

Vstupem do EU se Česká republika stala součástí Celní unie. V EU se uplatňuje jednotný právní předpis právě ve formě Celního kodexu. Tento právní předpis stanovuje pro všechny členské státy stejný způsob stanovení základu pro vyměření cla. Do základu pro vyměření cla se zahrnují náklady na přepravu z místa nákladky ve třetí zemi do místa vstupu na území EU. Nutností je rozdělení ceny za přepravu na území EU a mimo území EU.

Pasivní zušlechťovací styk

Podstatou tohoto režimu je vývoz zboží z tuzemska (Společenství) do zahraničí. Tam je zboží podrobeno zušlechťovacím operacím a následně dovezeno zpět, kdy je propuštěno do volného oběhu a je úplně nebo částečně osvobozeno od dovozního cla.

To je výhodou na rozdíl od režimu vývozu. Pasivní zušlechťovací styk podrobně objasňuje článek 145 Celního kodexu.

Příkladem může být, když česká firma vyváží do Ruska zboží, a to je tam komplementováno. Následně je komplementované zboží dovezeno zpět do tuzemska.

3.10 Aktivní zušlechťovací styk v systému navracení²⁸

Jde o formu režimu volného oběhu, při němž je vyměřeno dovozní clo. Uplatňují se veškerá obchodně politická opatření.

System navracení nelze použít²⁹, v případě že

- 1) dovážené zboží podléhá množstevním omezením dovozu,
- 2) na dovážené zboží se vztahují sazební opatření v rámci kvót,
- 3) dovoz zboží je podmíněn předložením dovozní nebo vývozní licence v rámci společné zemědělské politiky,
- 4) na zušlechtěné výrobky byla stanovena vývozní náhrada nebo vývozní dávka,
- 5) vývoz zušlechtěných výrobků je v okamžiku přijetí příslušného vývozního celního prohlášení podmíněn předložením dovozní nebo vývozní licence nebo potvrzení v rámci společné zemědělské politiky, anebo v případě, že pro ně byla stanovena vývozní náhrada nebo vývozní dávka.

Držitel povolení může požádat o vrácení vyměřeného dovozního cla nebo o jeho prominutí. Nutností je však prokázat, že zboží, které bylo propuštěno do režimu aktivní zušlechťovací styk v systému navracení v podobě zušlechtěných výrobků nebo zboží v nezměněném stavu bylo vyvezeno nebo propuštěno. U propuštění zboží se bere ohled na následný zpětný vývoz do režimů tranzitu, uskladňování v celním skladu, dočasného použití nebo aktivního zušlechťovacího styku, nebo umístěno do svobodného skladu nebo svobodného skladu. Předpokladem je splnění současně všech podmínek stanovených pro použití daného režimu. Žádost o vrácení nebo prominutí dovozního cla se podává příslušnému celnímu úřadu nejpozději do 6 měsíců od konce lhůty pro vyřízení režimu. Žádost se podává v písemné formě. Příslušný celní úřad ověří, zda jsou splněny všechny podmínky a spolu

²⁸ (CELNÍ SPRÁVA, 2013)

²⁹ Článek 124 odst. 1 a 2 Celního kodexu.

se svým vyjádřením předá žádost celnímu úřadu, který upravuje clo.³⁰ V režimu aktivní zušlechťovací styk v systému navracení je propuštěno zboží a clo vyměřeno celním úřadem.

Postup při propuštění zboží do celního režimu volného oběhu a aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení³¹

Pověřený zaměstnanec celního úřadu (dále jen "pověřený zaměstnanec") po podání celního prohlášení na tiskopise JSD³² ověří, zda je osoba povinná DPH přiznat a zaplatit plátcem DPH registrovaným v České republice. Pověřený zaměstnanec nemusí celní prohlášení přijmout, jestliže zjistí, že v případě nepřímého zastoupení je zastoupená osoba neplátcem DPH. V ostatních případech, jsou-li splněny další podmínky stanovené celními předpisy pro přijetí celního prohlášení, pověřený zaměstnanec po přijmutí celního prohlášení zjistí, zda se jedná o plátce DPH či nikoliv. Pověřený zaměstnanec uvede při zápisu údajů z JSD pro účely zpracování údajů o dovozu zboží, že se jedná o plátce DPH. U zboží propuštěného do režimu volný oběh nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení plátcí DPH neuvádějí údaje o základu, sazbě a výši DPH. Stejně by se postupovalo v případech, jestliže byl celní režim dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla ukončen propuštěním zboží do celního režimu volný oběh.

3.11 Dovoz zboží do režimů, ve kterých nevzniká daňová povinnost

Dovážené zboží se může být propuštěno i do celního režimu, kde pak nevzniká daňová povinnost. Takový režim však neupravuje zákon o DPH. Když dojde k propuštění zboží do těchto režimů, tak se nejčastěji jedná o prodej zboží, které je považováno za zdanitelné plnění v tuzemsku. Daňová povinnost nevzniká při dovozu zboží nacházejícího se v celním režimu a pod celním dohledem, ale uskutečněním zdanitelného plnění. Daňová povinnost nevzniká u režimů jako, jsou:

- uskladnění zboží v celních skladech,
- režim aktivního zušlechťovacího styku v systému podmíněném (dále jen „AZS/P“) a
- režimu tranzit.

³⁰ Obsahuje náležitosti stanovené v článku 521 odst. 2 prováděcího nařízení.

³¹ (MFCR, 2013)

³² Jednotný správní doklad je formulář, na kterém celnice vyměří clo a DPH při dovozu zboží se zemí mimo území EU. Cenu zboží, která tvoří základ pro vyměření cla a stanovení DPH stanoví celnice. Ve většině případů se tato cena liší od ceny, která je výsledek přepočtu faktury přijaté v cizí měně na českou.

Uskladnění zboží v celních skladech

V době kdy se dovoz uskutečňuje, není znám konečný odběratel, nebo není připraven zboží odebrat. Uskladněním zboží se daňová povinnost odkládá. Uskladnění zboží není nijak časově omezeno a nedochází k povinnosti přiznat daň. Může dojít k prodeji zboží jiné osobě, aniž by se režim uskladnění v celním skladu ukončil. Uskladněním zboží v celních skladech může být příklad, že dovozce, plátce daně, dováží zboží v ceně 500. To je propuštěno do režimu uskladnění zboží v celním skladu. Dovozce po měsíci uskladnění navrhne režim tranzit a zboží je vyváženo za cenu 550. Při dovozu zboží daňová povinnost nevzniká a při vývozu také ne, jelikož podle § 66 zákona o DPH je toto plnění osvobozeno.

AZS/P

Bez ohledu, zda je vlastnictví k dováženému zboží na straně zahraničního dodavatele nebo je ve vlastnictví dovozce, tak při tomto režimu nevzniká daňová povinnost. Nezbytnou nutností je zboží po zušlechtění vyvézt do třetí země. Celním úřadem není uplatněna sankce, pokud je zboží po zušlechtění dodáno do jiného členského státu, ale povinnost vývozu do třetí země je plátcem přenášena na osobu do jiného členského státu. Osobě, na kterou je přenesena tato povinnost hrozí sankce, jestli zboží nebylo vyvezeno. Příkladem může být, jestliže dovozce dováží zboží v ceně 200 do režimu AZS/P, kde jej bude zušlechtovat. Současně se tak dovozce stane vlastníkem zboží. Zušlechtění zboží je vykonáno plátcem, který zboží vyveze. Fakturuje za cenu 240, takže za cenu včetně své práce. Cena 40 je tak nákladovou položkou a daňová povinnost při dovozu nevzniká (osvobození podle § 66 zákona o DPH).

Režim tranzit

Prodáním zboží v tomto režimu v tuzemsku dochází ke zdanitelnému plnění. Režim tranzit je tak analogický s režimem uskladnění zboží v celním skladu. Jestliže dovozce A dováží zboží za cenu 150 a zboží je prodáno tuzemské osobě B, také plátce daně za cenu 200. Obě zmíněné osoby jsou plátcí daně. Ke zdanitelnému plnění dojde dodáním zboží v tuzemsku, plátce A je povinna uplatnit daň na výstupu. Avšak při dovozu daňová povinnost nevzniká.

3.12 Dovoz zboží v účetnictví a kurzy měny

Účtovat je povinné už při splnění dodávky, tudíž u uskutečnění účetního případu. Den přijetí faktury se stává okamžikem, který je využitelný pouze pro zjištění kurzu ČNB nebo ECB. Tento den není okamžikem uskutečnění účetního případu. Použít tak lze i pevný

kurz dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., který je shodný s kurzem ČNB či ECB platným v první den období, na které je vyhlášen. Kurzy v účetnictví firmy a kurzy dle celních předpisů se zpravidla mohou lišit.³³ Případy uvedené v § 38 zákona o DPH jsou přepočítávány kurzem stanoveným pro vyměření cla. Je to kurz platný dle článku 169 nařízení č. 2454/93/ES, kterým se provádí Celní kodex Společenství. Platný je v předposlední středu v kalendářním měsíci, předcházejícím měsíci, ve kterém bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Dle článku č. 171 nařízení č. 2454/93/ES může být použit i jiný kurz, ale nesmí dojít k odchylce větší než 5 % od kurzu platného v uvedený den. Takže účetní jednotka používající pro přepočty přijatých faktur denní kurz, použije ho i v případě dovozu zboží za cizí měnu. Cena v Kč vstupující do pořizovací ceny dovážených zásob v účetnictví bude odlišná od ceny v Kč, která bude použita pro výpočet DPH. Když se v účetnictví používá pevný kurz, ocenění v účetnictví je shodné s oceněním pro účely DPH pouze v případě, jestliže období, na které je tento kurz vyhlášen překryje období, z kterého se převezme kurz pro celní účely.

K rozdílu dochází také v případě opravy základu daně a výše daně, u zdanitelných plnění dle § 42 odst. 4, § 43 odst. 3 a § 44 odst. 9 zákona o DPH. Zde se pro stanovení daně použije kurz platný ke dni uskutečnění původního plnění.

U dovozu zboží v osobních zavazadlech to bude kurz 1. pracovního dne měsíce října předchozího roku podle § 71b) odst. 6 zákona o DPH. Podle § 82a zákona o DPH a to u nároku na odpočet daně je používán kurz, který je vyhlášený k prvnímu pracovnímu dni roku, ve kterém je podána žádost na vrácení.

U služeb je vždy použit kurz platný v den uskutečnění služby, v den přijetí faktury u odběratele nebo vystavení faktury u odběratele. Pro tento den je kurz vyhlášený ČNB či ECB, nebo pevným kurzem vyhlášeným účetní jednotkou. Do konce roku 2012 se ještě používal pro přepočet cizí měny u služeb kurz podle celních předpisů.

„Den, v kterém došlo k uskutečnění dodávky, je den předání zboží prvnímu dopravci nebo jiný den určený kupní smlouvou, bez ohledu na to, kdy bylo zboží v tuzemsku propuštěno do volného oběhu.“³⁴

Zaúčtování s použitím platného kurzu je uvedeno v následující tabulce, viz Tab. 3.2.

³³ Postupuje se zde podle § 24 odst. 6 a 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále podle § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČSÚ- 001 Účty a zásady účtování na účtech, bod 2.4.3 a ČSÚ č. 006- Kurzové rozdíly.

³⁴ Jak tvrdí Galočík, Louša (2011, s. 105)

Praktický příklad

Tuzemská společnost pořídila 20 000 ks zboží z USA za celkovou cenu 20 000 USD. Kurz podle devizového trhu k datu propuštění zboží do volného oběhu je 18,50 Kč. Clo činí 25 000 Kč. Základ daně je 395 000 Kč a DPH na výstupu je 82 950 Kč. Je uplatněn nárok na odpočet v plné výši.

Tab. 3.2 Dovoz zboží ze třetích zemí a jeho zaúčtování

	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	<i>Došlá faktura od americké firmy za zboží 20 000 · 18,5</i>	370 000	131	321
2.	<i>Clo</i>	25 000	131	379
3.	<i>DPH na výstupu 21 %</i>	82 950	349	343
4.	<i>DPH 21 %, nárok na odpočet</i>	82 950	343	349

Zdroj: Rubáková, (2013, s. 50 – 51) + vlastní úprava

3.13 Oprava výše daně při dovozu

Plátce je povinen provést opravu, jestliže pro ni vzniknou důvody. Plátce je vždy povinen oznámit celnímu úřadu, který daň původně vyměřil, pokud je nesprávně uplatněn základ daně nebo sazba daně. Právní úprava nerozlišuje, jaké jsou důvody pro opravu. Plátce je povinný provést opravu, jestliže se nová daňová povinnost odlišuje od původní. Právní úprava taktéž nerozlišuje zvýšení nebo snížení daňové povinnosti. Je-li nutná oprava základu pro vyměření cla, vyměřeného cla nebo spotřební daně, pak je plátce povinen oznámit tyto skutečnosti celnímu úřadu. Oprava je prováděna podle § 42 odst. 1 až 6 zákona o DPH. Důvody pro opravu jsou uvedeny v § 42 odst. 8 zákona o DPH.

Oprava výše daně v účetnictví

Po zvýšení dodatečné kupní ceny je nutná následná úprava účetní pořizovací ceny. U použití oceňování zásob na skladě průměrnou pořizovací cenou se posoudí, jak by tato úprava působila na vypočtený průměr. Případná úprava, tudíž opravný daňový doklad, by se zaúčtovala na oceňovací odchylky. V případě, že by byly zásoby nebo jejich části již vyskladněny, měly by se zaúčtovat příslušná zvýšená cena do nákladů. To samé platí i pro clo. Pozornost při opravách výše původní daňové povinnosti je potřeba věnovat u rozdílu,

který vzniká při přepočtu cizích měn mezi účetnictvím a DPH. Oprava základu DPH je názorně prezentována na příkladu v Tab. 3.3, viz níže.

Praktický příklad

Souhrnný opravný daňový doklad na bonusy

základ daně: $100 \text{ EUR} \cdot \text{kurz } 25,500 = 2\,550 \text{ Kč}$

21 % daň: $21 \text{ EUR} \cdot \text{kurz } 25,50 = 535,50 \text{ Kč}$

Tab. 3.3 Kurz a jeho účtování při opravě základu DPH a výše daně³⁵

Text	MD	DAL	EUR	kurz	Kč
<i>Přijatý opravný daňový doklad u odběratele</i>	504		-100	26	-2600
<i>Základ daně 2 550 CZK + DPH 535,50 CZK</i>	343				-535,50
		321	-121	26	3146
<i>Účetní kurz u odběratele 1 EUR = 26 CZK</i>		663			10,5

Zdroj: (Benda, Dlabačová, 2012) + vlastní úprava

V praxi se bonusy vyskytují pod různými termíny, jako jsou např. slevy či skonta, ale jejich podstata je vskutku stejná. Plátce je povinen provést opravu základu daně a výše daně, jestliže jsou bonusy poskytovány na již uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor uskutečněných zdanitelných plnění za určitou část předešlého období. V praxi to může znamenat, že dodavatel poskytne odběrateli bonus v určité výši, který je dán ve smlouvě, za to, že v následujícím roce bude odběratel odebírat od dodavatele zboží ve výši, která je taktéž ujednána ve smlouvě mezi těmito dvěma subjekty. Důvodem opravy může být i bonus poskytnutý za včasnou platbu. Tímto je myšleno, že bonus náleží odběrateli, který splatí svůj závazek dodavateli, např. do 6 dnů. Odběratel je povinen opravit odpočet daně ve zdaňovacím období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik tuto opravu provést.

³⁵ V účetnictví se postupuje podle vnitřních účetních předpisů účetní jednotky.

3.14 Daňový doklad při dovozu

Při dovozu zboží do tuzemska se za daňový doklad považuje rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost nebo jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem, pokud je daň zaplacená.

Při vrácení zboží zpět do tuzemska je daňovým dokladem rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem, pokud je daň zaplacená.

Dovozní doklady, fakturace³⁶

Daňové doklady vystavují celní deklarace a spedice. Doklady neobsahují základ daně a vypočtenou daň, protože daňová povinnost není součástí celního řízení. Tato povinnost je přenesena na dovozce. Ke splnění těchto povinností dochází k časové prodlevě od data, kdy se podává návrh na propuštění zboží na dokladu a ten bude následně daňovým dokladem. V praxi se dopravci nezabývají stanovením základu daně a přepravu při dovozu zboží osvobozují. Spedice nemá jistotu ani žádný důkazní prostředek, zda dovozci přepravu při dovozu započítávají do základu daně či ne, neboť fakturace této přepravy časově předchází splnění daňové povinnosti dovozce. Existuje však jedna podmínka, která musí být dodržena, aby byla přeprava při dovozu od daně osvobozena. Podmínkou je potvrzený přepravní doklad vstupním pohraničním celním úřadem EU. Pro dokazování může dopravce použít i jiné důkazní prostředky a to zejména smlouvy o uzavřené přepravě, výpisy z účtů o zaplacené přepravě, kopie dovozních dokladů a podobně. Při dovozu vzniká daňová povinnost a dovozce si ji sám vypočítává. Pro splnění této povinnosti je nutné znát cenu za přepravu neboli cenu za jednotlivé úseky přepravy při dovozu. Samotný přepravní výkon je od daně osvobozen, ale cena za tuto službu je zahrnuta do základu daně dováženého zboží do prvního místa určení v tuzemsku.

3.15 Přeprava při dovozu

Osvobozena je přeprava při dovozu, kdy je zboží dovezeno z EU do třetí země podle § 69 zákona o DPH. Nezáleží však, pro které osoby je přeprava uskutečňována. Osoby uskutečňující přepravu a služby přímo vázané na dovoz nemusí dokazovat, že dovozce přepravu a služby započítává do základu daně při dovozu. Dvozci, kteří předmětné zboží dovážejí, však mají povinnost započítávat náklady na přepravu při dovozu do základu daně podle § 38 zákona o DPH.

³⁶ (Galočík, Louša, 2011)

3.16 Postup při dovozu zboží dovozcem³⁷

Daňovou povinnost plní sám dovozce od 1. ledna 2005, který je povinen si daň vypočítat podle výše základu daně a podle příslušné sazby. Základ daně a částku daně uvede v dovozním dokladu. Dovozní doklad slouží jako účetní doklad a je podkladem pro stanovení daňové povinnosti. Do základu daně vstupuje základ pro vyměření cla. Pro přepočet na tuzemskou měnu, kvůli stanovení základu pro vyměření cla se použije kurz stanovený celními předpisy. Základ pro vyměření cla je součástí podávaného návrhu na propuštění zboží. Do základu daně vstupuje základ pro vyměření cla a dovozní clo je vždy vypočteno v tuzemské měně, tak se už nemusíme zabývat přepočtem. Dovozece přepočítává cenu v případě, že je zbytek přepravy prováděn jinými než tuzemskými dopravci nebo je fakturována v jiné než v české měně. Zde se použije rovněž kurz stanovený celními předpisy. Součást celního řízení nezahrnuje základ daně ani vypočtenou daň.

3.17 Údaje o dovozu zboží v daňovém přiznání na konkrétním subjektu

Česká firma Beskyd Fryčovice a. s., plátce daně, nakupuje zboží, v tomto případě čerstvé byliny v hodnotě 3962,54 EUR, viz Obr. 3.2, od prodávajícího, společnosti Agriver Agriculture LTD, z Izraele- třetí země. Tyto čerstvé byliny podléhají snížené sazbě daně podle Přílohy č. 3, zákona o DPH.³⁸ Beskyd Fryčovice a. s. čerstvé byliny pouze dováží za účelem dalšího prodeje pouze v tuzemsku. Nevyváží je do třetích zemí.

Přepočet dle kurzu ČNB ke dni přijetí faktury, tj. ke dni 17. března 2013, ale jelikož přichází 17. březen na neděli, použije se kurz platný z pátku, tj. 15. března 2013.

$$3962,54 \cdot 25,575 = 101\,342 \text{ Kč}$$

³⁷ (Galočík, Louša, 2011)

³⁸ Příloha č. 3

Obr. 3.2 Hodnota dovezeného zboží

Duty Invoice No. DN13D001446/1													
Botanical Descrip.	Crate Type	NO.Cart	U.CART	Units	Nett	Gross	Total Nett	Total Gross	Units name	Unit Price	Curr	Total	Tot Cur
THYMUS CAPITATUS	66 HERBS 1KG FLAT 66	5	1.00	5.00	1.000	1.150	5.000	5.750	KG	6.1000	EUR	30.50	EUR
THYMUS CAPITATUS	HERBS 1KG FLAT 66	44	1.00	44.00	1.000	1.150	44.000	50.600	KG	6.1000	EUR	268.40	EUR
THYMUS CITRIODURUS	HERBS 1KG FLAT 66	10	1.00	10.00	1.000	1.150	10.000	11.500	KG	6.8000	EUR	68.00	EUR
TOTAL		552		556.30			556.300	639.745				3,962.54	

Zdroj: Přijatá faktura dovezených bylin + vlastní úprava

Kompletní faktura je uvedena v Příloze č. 1, kde je i podrobně uvedeno objednané zboží firmou Beskyd Fryčovice a. s. Na faktuře jsou přesně uvedeny objednané druhy čerstvých bylin.

Zboží je dovezeno, v tomto případě přiletí na letiště do Prahy. Cena přepravy z Izraele na letiště činí 10 000 Kč a z letiště na do skladu společnosti v tuzemsku 2 000 Kč. Položka 2 000 Kč za přepravu z letiště v Praze do Fryčovic se nebude zahrnovat do základu daně, jelikož prvním místem určení v tuzemsku je Praha. V ceně zboží jsou zahrnuty veškeré náklady na naložení i vyložení zboží. Celní řízení bude provádět kupující sám.

Tab. 3.4 Výpočet základu daně

Položka základu daně	Částka v Kč
<i>Celní hodnota</i>	
Hodnota zboží	101 342
Hodnota přepravy z Izraele	10 000
<i>Celní hodnota celkem</i>	111 342
Základ daně celkem	111 342

Zdroj: vlastní

Zboží se do volného oběhu dostává v tuzemsku, do daňového přiznání³⁹ se tak uvede základ daně a daň. Na řádek 8 se uvede daňová povinnost při dovozu zboží ze třetích zemí, viz Obr. 3.3. Nárok na odpočet daně, viz Obr. 3.4, v tomto případě to bude nárok v plné výši, jelikož je zboží pořízeno za účelem dalšího prodeje, se vepíše do řádku 44.

Obr. 3.3 Přiznání daně

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7		
	snížená	8	111 342	16 702
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10		
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snížená	13		

Zdroj: vlastní

Obr. 3.4. Nárok na odpočet

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44	111 342	16 702	
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			

Zdroj: vlastní

³⁹ Příloha č. 2

Obr. 3.5 Daňová povinnost

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)	60	
Vrácení daně (§ 84)	61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)	62	16 702
Odpočet daně (46 V plně výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	16 702
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)	64	0
Nadměrný odpočet (63 – 62)	65	
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)	66	

Zdroj: vlastní

Vlastní daňová povinnost bude v tomto případě 0 Kč, protože byl uplatněn plný nárok na odpočet daně, viz Obr. 3.5.

3.18 Postup při dovozu zboží přímým zástupcem⁴⁰

Přímé zastoupení je možné a v praxi často využívané. Toto zastoupení se řídí současnou právní úpravou celních předpisů. Přímými zástupci se stávají nejčastěji celní deklarace nebo spediční firmy, které provádějí celní řízení za zastoupeného a vystavují dovozní doklad s návrhem na propuštění zboží. Přímý zástupce jedná jménem a samozřejmě ve prospěch zastoupené osoby, není povinen platit dovozní clo a vyplňuje doklad, přičemž smlouva o přímém zastoupení umožňuje tento závazek přímému zástupci dobrovolně převzít.

3.19 Postup při dovozu zboží nepřímým zástupcem⁴¹

Podle právní úpravy v Celním kodexu společenství a dalších celních předpisů je institut nepřímého zastoupení možný. Změnou právní úpravy zákona o DPH došlo k rozdělení povinností při dovozu. Jelikož již není součástí celního řízení splnění daňové povinnosti, také u povinností při nepřímém zastoupení došlo ke změnám. Nepřímý zástupce jedná vlastním jménem a vždy ve prospěch zastoupeného. Zástupce je povinen zaplatit celní dluh celnímu úřadu, a to ve výši dovozního cla. Po propuštění zboží předá daňový doklad zastoupené osobě. Zastoupená osoba si musí sama vyplnit údaje o základu daně a dani. Nepřímý zástupce tak nestanoví daňovou povinnost, jelikož celní úřad není správcem daně. V zákonu o DPH již neexistuje úprava postupu při předání daňového dokladu zastoupené osobě. Můžou se však vyskytovat odlišná smluvní ujednání mezi nepřímým zástupcem a zastoupeným. Takovým ujednáním je stanovení základu daně nepřímým zástupcem. Nepřímý zástupce

⁴⁰ (Galočík, Louša, 2011)

⁴¹ (Galočík, Louša, 2013)

nemá nárok na uplatnění odpočtu daně, i když se základ daně i daň stanoví stejně jako u dovozce. V daňovém přiznání nepřímý zástupce nebude uvádět tuto daň, kterou stanoví.

Praktický příklad

Zboží je dovezeno z Ruska dne 26. února 2013 a v ten samý den je na návrh nepřímého zástupce propuštěno do režimu volný oběh. Zastoupenému dovozci je od nepřímého zástupce předáno rozhodnutí o propuštění zboží. Dovozce si doplní základ daně a daň, tu pak ke dni 26. února přizná v daňovém přiznání. Podat daňové přiznání musí do 25. března 2013. Povinností nepřímého zástupce je předat daňový doklad zastoupenému v době, která činí minimálně 25 dnů.

3.20 Nezákonný dovoz zboží

Při nezákonném dovozu zboží se stává plátcem daně celní úřad, také v případě, když je dovoz uskutečňován plátcem daně. Daň je pak doměřena celním úřadem společně s doměřeným clem, o němž je vydáno rozhodnutí formou platebního výměru. Plátce si pak nevypočítává základ daně a daň sám. Nejde totiž o zákonný dovoz. Tento postup se projeví při uplatnění odpočtu daně, dochází k časové prodlevě v neprospěch dovozce mezi splněním daňové povinnosti a uplatněným nárokem. V praxi se pak nejčastěji jedná o dovoz zboží, které není přihlášeno k celní kontrole a je dováženo nezákonně. Zboží tak není propuštěno do žádného celního režimu. V případě odhalení nezákonného dovozu, kdy zboží není navrženo dovozcem do celního režimu předepsaným způsobem, celní úřad je povinný zajistit zákonné dávky při dovozu vlastním rozhodnutím. Pak je dovozce povinen zaplatit a přiznat daň současně se clem. Lhůta je stanovena celními předpisy, a to do 10 dnů ode dne vzniku celního dluhu.

4 Vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty

4.1 Obecná charakteristika

Vývoz zboží představuje výstup zboží z tuzemska, tak i území EU do třetích zemí. Přitom zboží bylo prokazatelně propuštěno do celního režimu vývoz, vnější tranzit nebo pasivní zušlechťovací styk. V zákonu není stanoveno, že by zboží muselo být propuštěno do těchto režimů pouze v tuzemsku, jelikož je Česká republika součástí celní unie a celní úřady členských států EU jsou stejně tak celními úřady tuzemských firem. Zboží je tak možné propustit do zmíněných režimů i v jiných členských státech. Za vývoz se považuje i propuštění zboží do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství podle nařízení Rady č. 2913/92. Podle tohoto nařízení se vydává Celní kodex Společenství. Jak již bylo na začátku zmíněno, za vývoz zboží se považuje i výstup zboží z jiného členského státu EU. A to v případě, že zboží je přes tuzemsko přepravováno v režimu tranzit do členského státu, z kterého pak vstoupí do třetí země.

Vývozem zboží je před vlastním vývozem i umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu. Vývoz zboží je osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně a i umístění do těchto skladů je plněním osvobozeným. „Z hlediska zákona o DPH má zboží, které je před vývozem umístěno do svobodného skladu nebo pásma stejné postavení jako zboží vyvezené.“⁴² Dochází k rozdílu v posouzení zboží z pohledu zákona o DPH a z pohledu celních předpisů, podle kterých je zboží vyvezeno až výstupem zboží z celního skladu nebo pásma do třetí země. Podle zákona o DPH je za uskutečněný vývoz považováno umístění zboží, jakmile je toho umístění písemně potvrzeno celním úřadem. Písemné potvrzení nahrazuje potvrzení výstupních pohraničních celních úřadů EU. Jsou dva druhy svobodných skladů a svobodných pásem:

- svobodná pásma a svobodné sklady s kontrolou typu I,
- svobodná pásma a svobodné sklady s kontrolou typu II.

První typ pracuje s technickým zařízením, vymezujícím svobodné pásmo a pomocí něho je umožněno celním úřadům dohled na zboží uvnitř pásem. Je zabraňováno možnému protiprávnímu jednání při výstupu zboží ze svobodného pásma a to s pomocí přímé fyzické ostrahy, elektronických hlídacích a sledovacích systémů, kamerového dohledu apod.

⁴² Jak tvrdí Galočík, Louša (2013, s. 95)

Kontrola typu II pracuje s JSD na uskladnění, kontrole zboží, či zajištění celního dluhu. Zakládá si spíše na administrativě než technice, jak tomu je u prvního typu.

Vývoz je uskutečněn, je-li zboží přepraveno kupujícím, prodávajícím nebo nějakou jinou zmocněnou osobou. Uskutečněná přeprava kupujícím, který nemá v tuzemsku sídlo, provozovnu ani místo podnikání se považuje rovněž za dovoz zboží, jestliže však kupující obstarává přepravu vlastním dopravním prostředkem nebo pomocí dopravce, se kterým má uzavřenou smlouvu o přepravě zboží.

Režim pasivní zušlechtovací styk

Zboží je dočasně vyvezeno z celního území EU za účelem podrobení zušlechtění a následně je dovezeno zpět a propuštěno do volného oběhu s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla. Režim pasivní zušlechtovací styk, dále jen „PZS“, je v souladu s článkem 145 Celního kodexu. V režimu PZS se může nacházet pouze zboží EU.

Režim vnější tranzit

Je to režim, kdy je přeprava zboží uskutečňována mezi dvěma místy na celním území EU. Umožňuje přepravu zboží, které není zbožím EU a nepodléhá dovozním clům a dalším poplatkům nebo obchodně - politickým opatřením. Umožňuje i přepravu zboží EU, za podmínek a postupu podle Celního kodexu, podléhajícím určitým druhem opatření. Může jich i využívat.

4.2 Celní předpisy upravující vývoz⁴³

- nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává Celní kodex Společenství, publikované v Úředním věstníku EU L 302, 19. 10. 1992, v platném znění a
- nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, publikované v Úředním věstníku EU L 253, 11. 10. 1993, v platném znění.

⁴³ (CELNÍ SPRÁVA, 2013)

4.3 Daňový doklad při vývozu

Jak je uvedeno v § 33a zákona o PDH, za daňový doklad se považuje⁴⁴

- rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství, nebo
- rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

Jak již je zmíněno v § 66 zákona o DPH, za vývoz zboží se považuje výstup zboží z Evropského společenství do třetí země, v případě že bylo propuštěno do celního režimu vývoz. Dále se za vývoz považuje pasivní zušlechťovací styk a vnější tranzit nebo přidělení celně schváleného určení zpětný vývoz. Za daňový doklad u režimu tranzit je pokládán tranzitní doklad s náležitostmi o výstupu zboží do třetí země. Celní prohlášení musí být podáno se souhlasem celního úřadu elektronicky (e-vývoz, viz další kapitola) a to je pak opatřeno elektronickým podpisem nebo uznávanou elektronickou značkou. Plátce nemusí vystavovat doklad v listinné podobě. Může nastat případ, že výstup zboží z tuzemska není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu. Výstup se prokáže jinými důkazními prostředky⁴⁵. Správce daně má přístup do databáze, takže si zjistí u jakéhokoliv plátce jeho dovozní nebo vývozní plnění. Uzavření smlouvy o zajišťování celních služeb s celní deklarací v případě přímého zastoupení, celní úřad a zástupce spolu komunikují elektronicky. V datových zprávách z databáze vývozců si plátce zajistí u svého zástupce přístup ke svým daňovým dokladům.⁴⁶ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, jímž se vydává Celní kodex Společenství a jeho prováděcí předpisy, obecně upravuje postup při podání celního prohlášení.⁴⁷

4.4 E-vývoz⁴⁸

ECS neboli Export Control System představuje společný projekt EU pro režim vývoz. Od 3. prosince 2012 funguje nová verze aplikace NCTS/ECS klient (New Computerised Transit System/ Export Control System), dále jen aplikace, v překladu jednoduše aplikace klient pro režim vývoz. Tato nová aplikace zavádí do provozu podstatnou změnu

⁴⁴ § 33a zákon o DPH

⁴⁵ Např. záznam o provozu vozidla.

⁴⁶ (Galočík, Paikert, 2013)

⁴⁷ Účetní a daně č. 2, (2013, s. 29)

⁴⁸ (CELNÍ SPRÁVA, 2013)

u vývozního celního prohlášení, dále jen „VCP“. Samotnému VCP předchází registrování. Výjimkou je zjednodušený postup místního řízení v režimu vývoz, pořízení dodatečného VCP a pořízení VCP za použití havarijních postupů. Další změna je povolení elektronické komunikace s celními úřady a přidání nových elektronických zpráv do tohoto povolení. Při elektronickém podání VCP v podobě zprávy zkontroluje data uvedené na VCP Celní správa ČR. U formálně správného VCP dochází k zaregistrování do záložky „Registrováno“ u příslušného celního úřadu. Chybné VCP je odmítnuto chybovou ztrátou. Je-li vše v naprostém pořádku, je deklarantovi odeslána zpráva s číslem MRN (Movement Reference Number). Deklarant pak předloží celním úřadu společně s MNR průvodní doklady i zboží na sjednaném místě, kterým může být prostor celního úřadu vývozu nebo jiné schválené či určené místo celním úřadem. U opravy VCP, neodpovídá-li formální správnosti, se nemůže opravovat kolonka MRN, druh prohlášení levá část, druh prohlášení střední část, deklarant (EORI), režim při vývozu, předchozí režim při vývozu a kód zastupování. Opravy lze provádět opakovaně, jsou-li v záložce „Registrováno“. Registrované VCP může deklarant zrušit a to žádostí o zrušení. Při zpracování dochází k přesunu VCP ze záložky „Registrováno“ do záložky „Přijato“. Přitom probíhá riziková analýza. Pokud je vše v pořádku, tudíž není nařízená kontrola, nařídí kontrolu manuálně pracovník celního úřadu. Jsou-li zjištěny nedostatky, pracovník celního úřadu vyzve písemně deklaranta, aby je odstranil. Deklarant, který nereaguje a nespolupracuje, ani nedoloží doklady nezbytné k přijetí a propuštění zboží do navrženého celního režimu vývozu, systém e-vývoz zruší VCP po uplynutí 60 dnů od jeho registrace⁴⁹. Pak je odeslána deklarantovi elektronická zpráva, že je přesunut do kolonky „Nepropuštěno“. Podání celního prohlášení se stane neúčinným, pokud deklarant do stanovené lhůty neodstraní vady na celním prohlášení.

Přínosy e-vývozu v praxi

Snad největším přínosem elektronizace celního prohlášení je značné zjednodušení při podávání. Závazné potvrzení o výstupu z EU zrychluje, a to až o měsíce, možnost nárokovat si odpočet DPH. Pomocí tohoto systému se předešlo ztrátám přepravních dokladů důležitých pro finanční úřady. Efektivnější je i provoz vozového parku. Systém umožňuje s jakýmkoliv zkontrolovat stav výchozí deklarace, a to pomocí webových stránek celní správy⁵⁰.

⁴⁹ Podle § 74, odst. 3 daňového řádu.

⁵⁰ Stav výchozí deklarace lze zkontrolovat zde : <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/stav-mrn.aspx>

Archivace elektronických zpráv

Archivují se všechny odeslané, tak i přijaté elektronické zprávy a to v systému Intrastat a Extrastat. Archivace je jednotná, bez ohledu na komunikačním způsobu podání. Zprávy obsahují již elektronický podpis. Archivují se informace starší více než 2 měsíce a archivační jednotkou je kalendářní měsíc. Komunikační zprávy se archivují po dobu 10 let.

Intrastat

Sleduje zvláště pohyb zboží⁵¹ Společenství mezi členskými státy EU. Za určitých podmínek se zde vykazuje pohyb zboží mezi členskými státy, které je v celním režimu aktivního zušlechťovacího styku nebo přepracování pod celním dohledem. Údaje o zboží jsou v tomto statistickém systému zahrnuty. Nezáleží na původu zboží ani obchodní zemi. Každá fyzická nebo právnická osoba může mít povinnost poskytovat informace do statistického systému Intrastat, a to elektronicky zpravidla jednou za měsíc, jestliže má v České republice přiděleno DIČ k DPH.

Extrastat

Zabývá se statistikou zahraničního obchodu se třetími zeměmi. Údaje do systému jsou získávány z celních prohlášení. Vykazují se zde údaje o zboží, které je propuštěno v celním režimu tranzit. „Nezahrnují se do něj údaje o zboží umístěném do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu, propuštěném do celního režimu uskladňování v celním skladu a celního režimu dočasněho použití a také o zpět vyváženém zboží bezprostředně po některém z těchto celně schválených určení“, jak tvrdí Český statistický úřad.⁵²

Sběr dat, tedy údaje získané z celního prohlášení pro statistiku, a prvotní kontrola je zajišťována Generálním ředitelstvím cel. Následná kontrola a zveřejnění je provedena Českým statistickým úřadem.

Hodnota vývozu, tedy hodnota odesílaného a vyváženého zboží je fakturovaná hodnota tohoto zboží. Nedílnou součástí jsou přímé obchodní náklady, které představují především náklady na dopravu a pojistné, bez ohledu na to, jestli jsou hrazeny kupujícím či prodávajícím. Nejsou zde zahrnovány náklady na bankovní poplatky, náhrady spojené s odesláním a vývozem zboží, daně a rovněž dávky spojené s vývozem. Při dovozu je hodnota

⁵¹ Jde o zboží podle ustanovení čl. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 (Celní kodex).

⁵² (CZSO, 2013)

dováženého a přijímaného zboží taktéž fakturovaná částka zboží. Součástí této hodnoty jsou přímé obchodní náklady spojené s dopravou.

4.5 Celní kontroly⁵³

Nejdůležitější oblasti celních kontrol jsou:

- kontroly charakteru a výši cla použitelného podle správného druhu zboží, jeho původu a celní hodnoty zboží,
- kontroly dočasně uskladněného zboží a umístění do určitých celních režimů,
- obchodní politika opatření, nelegální obchod,
- kontroly bezpečnosti, ochrany a hygienických požadavků,
- kontroly dodržování environmentální legislativy,
- kontroly dodržování společných pravidel zemědělské politiky,
- kontroly dodržování veterinářských, rostlinolékařských, zdravotních předpisů a
- předpisů jakosti.

Celní kontroly musí být především rychlé, účinné a založené na moderním způsobu řízení rizik. Dříve se celní kontroly měly tendenci zaměřovat hlavně na fiskální aspekty kontrol, ale v dnešní době roste důraz na důležitost těchto kontrol v oblasti bezpečnosti, ochrany a chránění životního prostředí. Celní kontroly jsou jedinečné v usnadnění obchodu a v chránění zájmů EU a jejich občanů.

Program clo 2013

V tomto programu si mohou celní úřady vyměňovat informace a odborné znalosti. Hlavní příčinou je vývoj a provoz velkých transevropských IT systémů. Funguje zde síť, která ztužuje úředníky z celé Evropy.

4.6 Účtování při vývozu zboží

Pro uskutečnění účetního případu je důležité, kdy dojde ke splnění dodávky. Není podstatné, kdy dojde ke změně vlastnictví zboží, které se prodává. V okamžiku dodání zboží vzniká jak prodávajícímu, tak kupujícímu povinnost účtovat o prodeji či nákupu

⁵³ (EUROPEAN COMMISSION, 2013)

bez ohledu na to, zda vznikne nebo nevznikne povinnost přiznat DPH. Také bez ohledu, kdy dojde nebo došlo k přechodu vlastnictví.

V § 412 Obchodního zákoníku jsou uvedena základní pravidla v kupní smlouvě v okamžiku splnění dodávky. Prodávající, který není povinen dodat zboží v určitém místě podle smlouvy, pak je dodání zboží uskutečněno předáním prvním dopravci k přepravě pro kupujícího. Ve smlouvě je uvedeno, že je zboží odesláno prodávajícím. Kupujícímu je umožněno uplatnit práva z přepravní smlouvy vůči dopravci, zdali tato práva nemá kupující na základě přepravní smlouvy. V situaci, kdy se ve smlouvě neuvádí ustanovení o odeslání zboží prodávajícím a zboží je ve smlouvě řazeno podle druhu, avšak toto zboží má být dodáno z určitých zásob nebo vyrobeno, a obě strany v době uzavření smlouvy věděly, kde se nachází nebo kde bude vyrobeno, tak se dodání uskutečňuje, když je kupujícímu umožněno nakládat se zbožím v tomto místě. V ostatních případech, je splněna povinnost prodávajícího dodání zboží, když prodávající umožní kupujícímu nakládat se zbožím v místě sídla nebo v místě podnikání prodávajícího, jestliže to však kupujícímu včas oznámí. Může to být také v místě bydliště nebo v místě organizační složky prodávajícího.⁵⁴

Účtování ve svobodných pásmech nebo skladech a celních skladech

Nejdříve je nutností rozlišit pojmy jako je svobodné pásmo⁵⁵ či sklad a pojem celní sklad. Kdyby došlo k záměně uvedených pojmů, mohlo by to mít nežádoucí dopad na plátce daně. Svobodné sklady a pásma jsou upraveny v zákoně o DPH (§ 66), zatímco celní sklady upravují celní předpisy. Podle celních předpisů a podle zákona o spotřebních daních lze zboží skladovat v tzv. daňových skladech, v podmíněném osvobození právě od spotřebních daní. Podle celních předpisů je zboží, které ještě nebylo propuštěno do celního režimu, takovému zboží je přiděleno celně schválené určen dočasného uskladnění, tzv. dočasný sklad. Také je potřeba rozlišovat často používané komerční názvy jako jsou „Free zóna“ či „Tax Free“. S pojmem „Tax Free“ se pojí prodejny na mezinárodních letištích. V účetnictví je vhodné, aby byl zřízen analytický účet zásob, na které se sledují zásoby umístěné v těchto skladech. Zřízení takového účtu se realizuje, když dojde k fyzickému přeskladnění zboží. Jestliže je ve smlouvě stanoveno, že dodání zboží do svobodného skladu bude dodávka splněna, dodavatel v tomto okamžiku účtuje o výnosu z prodeje. V případě, že dojde ke splnění dodávky později, je účtováno o výnosu z prodeje při uskutečnění smluvní události.

⁵⁴ § 412 Obchodního zákoníku

⁵⁵ Příloha č. 4

Ve smlouvě může být dohodnuto, že zboží umístěné ve svobodném skladu je dodáno až v momentě prodeje, bez toho, aby bylo přemístováno, dodávka je uskutečněna v den určený kupní smlouvou. Nový vlastník koupeného zboží, které vyveze, účtuje o výnosu z prodeje ke dni uskutečnění dodávky. Tím může být naložení na dopravní prostředek ve svobodném skladu, složením u kupujícího či v kterýkoliv jiný moment, který je uveden v kupní smlouvě. Plátce, který propustí zboží do celního skladu, není toho propuštění pokládáno za vývoz zboží. Plátce nevykáže v daňovém přiznání vývoz zboží a podle DPH se žádné plnění neuskutečnilo. Ani z hlediska účetnictví není přeskladnění důvod k uskutečnění účetního případu prodeje. Tudíž nevzniká zdanitelný výnos. Účetní případ může vzniknout pohybem majetku uvnitř účetní jednotky⁵⁶, tím dochází k přeúčtování mezi analytickými účty.

Plátce, který propustí zboží do celního skladu a zůstane i nadále vlastníkem zboží, prodá toto zboží v době skladování tuzemské osobě, plátcí daně. Ale za vyšší cenu. Jelikož se jedná o celní režim, není propuštění do celního skladu považováno za vývoz zboží a plátce tak není osvobozen od daně. Ke zdanitelnému prodeji dochází prodejem zboží v tuzemsku. Až následný vývoz novým vlastníkem bude vývozem. V účetnictví dojde k dodání zboží v okamžiku, který je stanovený ve smlouvě. Pokud tomu tak není, tak v momentě určeném Obchodním zákoníkem. Většinou je tento moment stejný s momentem uskutečnění zdanitelného plnění podle § 13 odst. 1 zákona o DPH. Při povinnosti přiznat DPH může docházet k rozdílům. Plátce, který vyváží zboží, předkládá vnitrozemskému celnímu úřadu elektronické prohlášení např. ke dni 29. ledna 2013. To je den, kdy celní orgán propustí zboží do režimu vývoz. Zboží vystupuje z území EU 12. února 2013 a plátce uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období únor, takže je podáno nejpozději do 25. února 2013. Kdyby došlo k dodání zboží ještě v lednu, dodávka byla splněna a účtuje se o výnosu. Z hlediska DPH byl vývoz uskutečněn až v únoru. V případě, že účetní a daňové období skončí v lednu, není ani v měsíci dodání zaúčtován výnos, nebylo by správné daňové přiznání na daň z příjmu. Nebyly by ani správně vykázány informace o majetku a výsledku hospodaření v rozvaze, ani ve výkazu zisku a ztráty.

4.7 Uskutečnění vývozu přímým a nepřímým zástupcem

- **Uskutečnění vývozu přímým zástupcem**

Jedná jménem zastoupeného a v jeho prospěch. Zástupce neuvádí do svého daňového přiznání vývoz, jelikož je vývozní doklad dokladem zastoupeného. Nejčastěji se stává, že je

⁵⁶ ČÚS č. 001

zástupce podle smlouvy o přímém zastoupení zmocněn k podání dokladu v elektronické podobě a to s návrhem vývozu.

- **Uskutečnění vývozu nepřímým zástupcem**

Na rozdíl od zastoupení přímým zástupcem, nepřímý zástupce jedná svým vlastním jménem ve prospěch zastoupeného. Vývozní doklad je jak v předešlém případě dokladem zastoupeného, tudíž si vývoz nepřímý zástupce neuvede do daňového přiznání.

Obě tyto varianty neupravuje zákon o DPH, ale celní předpisy. Dochází ale k odlišnostem při vyplňování daňových dokladů, a to má i podle celních předpisů dopad i na DPH. Příkladem může být plátce, který vlastní zboží a chce jej vyvézt do zahraničí. Zboží před vývozem zušlechťí tuzemská firma, plátce daně. Vlastník zboží s ní uzavře smlouvu o nepřímém zastoupení. Firma provádějící zušlechtění předloží zboží k vývozu u svého vnitrozemského celního úřadu. Vývozní doklad je dokladem daňovým, na kterém je uveden jak vlastník zboží, tak nepřímý zástupce. Vývoz si do svého daňového přiznání uvede jen vlastník. V jiném případě, u přímého zastoupení, kdy plátce daně vyváží zboží s pomocí přímého zastoupení, samozřejmě za úplatu. Na vývozní doklad se uvede plátce, vlastník zboží a přímý zástupce. Daňový doklad je však dokladem zastoupené osoby.

Dalším příkladem může být rakouská firma, registrovaná k dani v Rakousku, vyvážející zboží do Ruska. Zboží je však před vývozem dopraveno touto rakouskou firmou do tuzemska k plátcí daně, kde dojde k jeho zušlechtění. Mezitím je uzavřena smlouva o nepřímém zastoupení. Nepřímý zástupce, tuzemská firma předkládá zboží k vývozu u svého vnitrozemského celního úřadu. Vývoz se uskutečňuje z tuzemska rakouskou firmou. Na daňovém dokladu je uveden nepřímý zástupce i zastoupený, ale tento doklad je podkladem k přiznání k DPH jen pro zastoupenou osobu.

4.8 Vývoz služeb

Jde o služby poskytnuté do třetí země. Jestliže jsou poskytnuty osobě, která nemá v tuzemsku sídlo, ani provozovnu a místo plnění je v tuzemsku, pak jsou tyto služby osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, viz Obr. 4.1. Těmito službami jsou práce na movitém majetku, který je zušlechtěn v tuzemsku a následně odvezen do třetí země. Odvezen je osobou, která tyto služby poskytla, nebo osobou, pro kterou byly služby poskytnuty, anebo třetí osobou.

Obr. 4.1 Vývoz služeb

TUZEMSKO

TŘETÍ ZEMĚ

(Tato osoba nesmí mít v tuzemsku
sídlo, ani provozovnu § 67 odst. 1
zákona o DPH)

Aktivní zušlechťovací styk

Osvobozen

Zdroj: Dušek (2013, s. 187) + vlastní úprava

4.9 Přeprava při vývozu⁵⁷

Po vstupu České republiky do EU vymizel pojem mezinárodní přepravy a nyní se používá pojem přeprava při vývozu, i dovozu, uvedeném v předcházející kapitole. Zaměříme se na přepravu zboží podle § 69 zákona o DPH, i když tento zákon rozlišuje také přepravu osob v § 70. Převážní výkon může být považován za přepravu při vývozu jen za předpokladu, že dojde k vývozu zboží. Přeprava je osvobozena od daně jako samotný vývoz zboží upravený v § 66 zákona o DPH, v případě, že je dopravce schopen prokázat správci daně, že přeprava byla vskutku uskutečněna. Prokáže to přepravním dokladem, který však musí být potvrzen výstupním pohraničním celním úřadem posledního členského státu, hraničícího s třetí zemí. Převážním dokladem se rozumí doklad, používaný dopravcem pro daný typ dopravního prostředku. Typický přepravní doklad je CMR⁵⁸, ale nelze – li ho použít u daného dopravního prostředku, tak se použije např. záznam o provozu vozidla. Přeprava je osvobozena hlavně proto, že je službou poskytnutou do třetí země a lze ji považovat za spotřebovanou ve třetí zemi. Aby byla přeprava při vývozu osvobozena, nezáleží ani na tom, komu bude zboží dodáno. Objednavatelem tak může být kdokoli.

Přeprava při vývozu může být zajišťována spedicí u dopravce. Postup je upraven v § 69 odst. 4 zákona o DPH. Objednatel přepravy zjedná u spedice přepravu, spediční firma přenesení závazek na dopravce. Nejčastěji jsou sepsány smlouvy o přepravě věci, úprava podle § 610 a násl. Obchodního zákoníku. Dopravce předloží správci uskutečnění přepravy při vývozu přepravní doklad, potvrzený výstupním pohraničním celním úřadem EU, popřípadě jiný

⁵⁷ (Galočík, Louša, 2013)

⁵⁸ Dohoda o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě.

důkazní prostředek. Spedice použije při fakturaci objednateli přepravy jako důkazní prostředek smlouvy o přepravě věci s objednatelem nebo také jiný důkazní prostředek. V zákonu není uvedeno, jaké důkazní prostředky jsou spedice povinny předkládat. Podle smlouvy o přepravě věci jedná spedice na vlastní jméno a disponuje stejnými právy a má stejnou odpovědnost jako dopravce, tedy osoba, která přepravu uskutečnila. Je rovněž osobou, která přepravu uskutečnila. Zákon o DPH, § 69 uvádí, že spedice není povinna dokazovat uskutečnění přepravy přepravním dokladem, ale uskutečnění přepravy je dokazováno jinými důkazními prostředky. Jako důkazní prostředek slouží jakýkoliv písemný projev, v současné době se uznává i fax nebo e-mail. Mezi nejčastější případy smluv o přepravě věci patří akceptované nabídky.

Za přepravu při vývozu je podle § 69 zákona o DPH považována i přeprava uskutečněná v tuzemsku nebo mezi členskými státy, zajištěná dopravcem zajišťujícím celou přepravu při vývozu, část je však uskutečněna jiným dopravním prostředkem, takže jiným dopravcem. Častokrát se tak stává u námořní dopravy.

4.9.1 Přeprava při vývozu v praxi

- a) Tuzemský dopravce, plátcce daně, přepravuje zboží z tuzemska do Ruska pro tuzemskou firmu, která může jak být plátcem daně, tak osobou povinnou k dani, ale i neplátcem daně. Jedná se o vývoz zboží a přeprava je tak považována za přepravu při vývozu. Přeprava je osvobozena podle § 69 zákona o DPH.
- b) Polský dopravce, který je registrovaný k dani v Polsku a přepravuje zboží z Polska do Švýcarska pro tuzemskou firmu, plátcce daně. Taktéž se jedná o vývoz zboží podle § 66 zákona o DPH, je i přeprava považována za přepravu při vývozu a je osvobozena od daně.
- c) Tuzemský dopravce přepraví zboží do Ruska a nemá potvrzen přepravní doklad od výstupního pohraničního celního úřadu EU. Záznamem o provozu vozidla, potvrzením ruské firmy o převzetí zboží, výpisem z účtu o zaplacení přepravy apod. bude dokazovat správci daně přepravu při vývozu.

4.10 Služby přímo vázané na vývoz

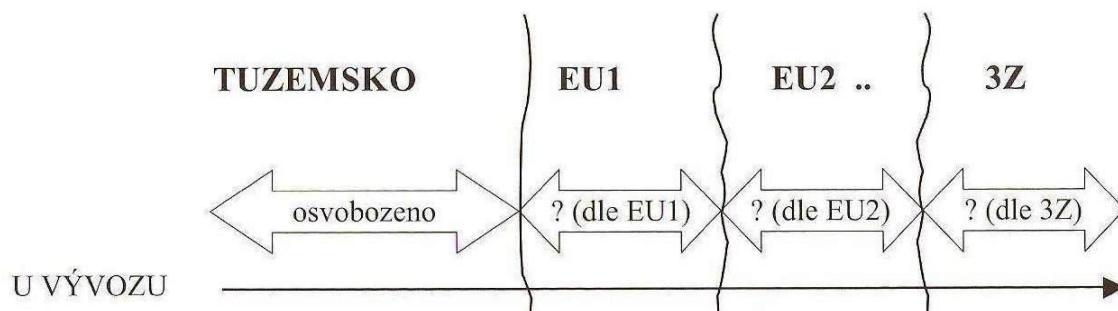
Jde o služby, bez kterých by vývoz nebyl uskutečněn, viz Obr. 4.2. Jedná se např. o vystavení potřebných dokladů pro vývoz, naložení zboží, skladování, oprava dopravních prostředků, čištění dopravních prostředků a balení. Jsou osvobozeny od DPH stejně jako dříve zmíněná přeprava a samotný vývoz. Podmínka je prokázání osoby poskytující služby, že byly

tyto služby poskytnuty při přepravě nebo na samotný vývoz. Služby přímo vázané na vývoz jsou osvobozeny pro jakoukoliv osobu. Plátcí nevzniká povinnost přiznat daň v tuzemsku, u takových služeb, které jsou tuzemským osobám poskytovány osobami ve třetích zemích nebo jiných členských státech.

4.10.1 Služby přímo vázané na vývoz v praxi

- a) Tuzemská osoba, plátcí daně, naloží zboží určené na vývoz na Ukrajinu. Naložení zboží bylo objednáno vývozcem, tuzemskou firmou, plátcem daně nebo osobou nepovinnou k dani. Plátcí, který naložení uskuteční, uplatní podle § 69 zákona o DPH osvobození od daně.
- b) Tuzemská osoba, plátcí daně, si v Bruggách objedná naložení zboží na loď u belgické firmy, která tam je i registrovaná k dani. Zboží je učeno na vývoz do USA. Naložení je osvobozeno od DPH, jelikož se jedná o službu přímo vázanou na vývoz a látce nemá povinnost přiznat v tuzemsku daň.
- c) Tuzemská firma, plátcí daně, vyžaduje po dalším plátcí speciální zabalení zboží. To i včetně signování. Zboží bude vyvezeno do Norska. Služby budou také osvobozeny od DPH podle § 69 zákona o DPH.

Obr. 4.2 Přeprava a služby u vývozu zboží



Zdroj: Dušek (2013, s. 188)

4.11 Vrácení daně zahraničním fyzickým osobám při vývozu zboží

Nárok na vrácení daně může být uplatněn u fyzických osob, které nemají trvalý pobyt na území EU, mají bydliště ve třetí zemi. Tento pobyt musí mít zapsán v cestovním pasu nebo jiném dokladu totožnosti. Osoba ze třetí země neuskutečňuje ekonomickou činnost v České republice. Mají tak nárok na vrácení DPH z ceny zboží zakoupeného v České republice. Nárok na vrácení daně se omezuje pouze na zboží bez obchodního charakteru a jeho cena včetně daně, která je zaplacená v jednom dni jednému prodávajícímu překročí

částku 2 000 Kč. Nakoupené zboží musí být vyvezeno v cestovním styku. Prodávající vystavuje na požádání zahraniční fyzické osoby doklad o prodeji zboží a to ve dvou vyhotoveních. Na prvním je uveden údaj VAT REFUND, který je k nahlédnutí v Příloze č. 5, a na druhém COPY. Doklad dále obsahuje:⁵⁹

- a) obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo plátce uskutečňujícího zdanitelné plnění,
- b) DIČ plátce uskutečňujícího zdanitelné plnění,
- c) rozsah a předmět zdanitelného plnění,
- d) evidenční číslo dokladu,
- e) datum uskutečnění zdanitelného plnění,
- f) sazbu daně,
- g) základ daně,
- h) výši daně podle § 37 odst. 1 zákona o DPH,
- i) ceny celkem, včetně daně a
- j) jméno a příjmení a místo pobytu zahraniční osoby, která zboží bude vyvážet.

Nárok na vrácení zboží nevzniká uhlovodíkových paliv a maziv, tabákových výrobků, alkoholických nápojů, potravin a dalšího zboží uvedeného v příloze č. 3, zákona o DPH, v kapitolách 01 až 21. Podrobně je tato problematika popsána v § 84 zákona o DPH.

4.12 Údaje o vývozu zboží v daňovém přiznání na konkrétním subjektu

Česká firma, plátce DPH dodává zboží kupujícímu do Švýcarska. Vývoz zboží je uskutečněn v únoru roku 2013. Hodnota vyváženého zboží je 290 000 Kč. Vývozce uplatní nárok na odpočet daně při původním pořízení v tuzemsku. Doprava z České republiky započala 13. února 2013, zboží do Švýcarska vstoupilo 21. února 2013. Za vývoz se považuje výstup zboží do třetí země. Pak může plátce daně vykázat vývoz ve svém daňovém přiznání. Celní úřad zároveň rozhodl o propuštění zboží na základě elektronického potvrzení pohraničního celního úřadu Společenství. Zboží bylo kupujícímu dodáno 25. února 2013 a zaplacen 28. února 2013.

⁵⁹ § 84 odst. 3 zákona o DPH. S účinností od 1. dubna 2013.

Může nastat i případ, kdy chybí potvrzení výstupu celním úřadem výstupního členského státu. Pak se postupuje tak, že plátce může, na základě výzvy tuzemského celního úřadu, prokazovat výstup zboží jinými důkazními prostředky.

Do daňového přiznání za měsíc únor se uvede na řádek 22 hodnota 290 000 Kč, viz Obr. 4.3. Vývoz zboží je plnění osvobozené od daně, tudíž bude výsledná daňová povinnost nulová.

Obr. 4.3 Přiznání uskutečnění vývozu

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)	20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2	21	
Vývoz zboží (§ 66)	22	290 000
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)	23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)	24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)	26	

Zdroj: vlastní

4.13 Vývoz zboží do třetích zemí a jeho účtování na konkrétním subjektu

Navázání podle předchozího příkladu, kdy tuzemská firma, plátce daně, nakoupila zboží v základní sazbě DPH od jiné tuzemské firmy za celkovou cenu 242 000 Kč. Základ daně činí 200 000 Kč, daň na vstupu je ve výši 42 000 Kč. Nakupující firma uplatní nárok na odpočet v plné výši. Pak se rozhodne zboží vyvézt do Švýcarska pro švýcarskou firmu, plátce daně. Celková hodnota vyváženého zboží činí 290 000 Kč. Jedná se o osvobozené plnění podle § 66 zákona o DPH.

Tab. 4.1 Účtování při pořízení zboží

Účetní případ	Kč	MD	D
<i>Pořízení zboží v tuzemsku</i>	200 000	504	
<i>DPH</i>	42 000	343	
<i>Celková cena při pořízení v tuzemsku</i>	242 000		321

Zdroj: vlastní

Tab. 4.2 Účtování u vývozce

Účetní případ	Kč	MD	D
<i>Vydaná faktura- zboží pro švýcarskou firmu</i>	290 000	311	604

Zdroj: vlastní

4.14 Prokazování skutečného vývozu a jeho časté problémy

Jedině fyzickým přemístěním zboží z území Evropského společenství do třetí země je vývozem zboží. Takový vývoz se však musí prokázat. Pomocí systému e-vývoz je vystaven doprovodný doklad VDD⁶⁰ s evidenčním číslem celního prohlášení MNR. Pomocí tohoto čísla je možné zásilku po celou dobu přepravy identifikovat a pozorovat pohyb vyvezeného zboží až do okamžiku opuštění EU. V případě jakýkoliv nejasností se lze obrátit na příslušný celní úřad, kterým byl výstup zboží potvrzen. Potom může dojít k osvobození od daně. Je vhodné, aby společnost měla pro prokazování skutečného vývozu i jiné důkazní prostředky, jako je např. dodací list nebo prohlášení, že kupujícímu ze třetí země zboží opravdu bylo dodáno. Dále může sloužit jako důkazní prostředek přepravní doklad CMR. Vývozce, který má ujednaný smluvní vztah s dopravcem, který vývoz uskutečňuje, si od něj CMR převezme. Dopravce si CMR nechá potvrdit u příslušného výstupního celního úřadu. Složitější situace by nastala, kdyby přepravu zajišťoval přímo kupující ze třetí země. Vývozce by přepravní doklad mohl získat pouze od něj.

Případem, kdy se nejedná o vývoz zboží, může být situace, kdy tuzemský plátce dodává zboží do třetí země osobě, která není registrována k dani v žádném členském státě a dodávka tohoto zboží proběhne v jiném členském státě, než v tuzemsku. Nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 66 zákona o DPH. Zde by se jednalo o klasické dodání zboží v tuzemsku, jelikož zde započala jeho přeprava. Tuzemská firma má tak povinnost v tuzemsku přiznat daň.

Problém může nastat při dodání zboží na území podle § 3 odst. 2 zákona o DPH. U tohoto plnění si plátcí vždy neuvědomují, že nejde o dodání zboží do jiného členského

⁶⁰ Vývozní doprovodný doklad, který je vydáván přepravci při zahájení celního režimu vývoz.

státu, ale jedná se o vývoz do třetích zemí. Další častá chyba je spojena s plátcem daně v jiném členském státě než v tuzemsku. Zde není nutné, aby zboží do režimu vývoz bylo propuštěno v tuzemsku. Může být do režimu vývoz propuštěno i v jiném členském státě.

Plátcí daně si musejí dát pozor na služby, které jsou nebo naopak nejsou přímo vázány na vývoz zboží. Služby přímo vázané na vývoz zboží jsou od daně osvobozeny podle § 69 zákona o DPH.

Občanům České republiky, kteří se setkali při vývozu zboží s jakýmkoliv problémem, připravilo Generální ředitelství cel ve spolupráci se Stálým zastoupením ČR při EU v Bruselu kontaktní místo, na které se občané mohou obrátit. Právě zde mohou čeští podnikatelé prezentovat své problémy a to prostřednictvím Evropské komise. V současné době se spolupracuje s Čínou, USA, Japonskem, Švýcarskem, Ruskem, Ukrajinou, Mexikem, Chilem, Kanadou a Tureckem. Nepravidelně se však spolupracuje s mnoha dalšími zeměmi.

Praktické příklady vývozu

- Francouzská firma vyváží zboží do Ruska a doprava je uskutečněna tranzitem přes tuzemsko, a to tuzemským dopravcem, plátcem daně. Přeprava z Francie do Ruska je považována za přepravu při vývozu, je osvobozena od daně podle § 66 zákona o DPH.
- Zboží je tuzemským plátcem daně prodáno do Švýcarska. Plátcem je vystaven vývozní doklad. Přeprava je zajištěna samotným kupujícím, který uzavřel smlouvu se švýcarskou spedicí, a ta ji uzavřela se švýcarským dopravcem. Prodávající může osvobodit vyvážené zboží od daně podle § 66 zákona o DPH.
- Plátce, který vyváží zboží, ho v zahraničí uskladní a nadále je jeho vlastníkem. Plátcem je toto zboží po několika měsících prodáno za vyšší cenu, než za jakou bylo vyvezeno. V daňovém přiznání ale zůstanou původní údaje, které odpovídají údajům na vývozním daňovém dokladu.
- Tuzemský plátce daně vyváží zboží do třetí země za cenu 1 000 Kč. Plátce posléze zjistí, že cena nebyla stanovena ve správné výši. Po dohodě s kupujícím je vystaven opravný daňový doklad. Nová cena činí 1 500 Kč. V daňovém přiznání jsou uvedeny původní údaje, i kdyby se jednalo o pravý opak- cena by byla nižší.

5 Závěr

Oblast DPH je jedno z nejdiskutovanějších témat v oblasti daňové problematiky. Vyznačuje se především svou složitostí při uplatňování nejen v tuzemsku, ale i u intrakomunitárního obchodu a obchodu s třetími zeměmi. Česká republika se neustále snaží harmonizovat DPH s EU, jelikož je jejím členem, a to od roku 2004. Dochází tak k neustálým změnám v zákoně. Lidé musí neustále prohlubovat své vzdělání a věnovat těmto změnám značnou pozornost.

Hlavním cílem práce bylo analyzovat DPH z hlediska obchodu s třetími zeměmi. A to nejen při dovozu, ale i při vývozu zboží. Především se práce zaměřuje na nejdůležitější aspekty, které napomohou plátcům DPH vyvarovat se nejčastějších chyb. V práci jsou uvedeny příklady, které tuto problematiku řeší a umožňují ji blíže pochopit.

V první části je vyličená historie a právní úprava DPH. Jsou zde uvedeny základní vlastnosti a pojmy s ní spojené. Jedná se například o předmět daně, základ daně, výpočet daně, mechanismus fungování DPH a kdy vzniká nárok na odpočet daně.

Druhá část je orientována na dovoz zboží z třetích zemí. Nutností je správně určit, kdy bylo zboží propuštěno do režimu, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň. Problematickým okruhem je i uvádění údajů do daňového přiznání. V práci je představen na konkrétním příkladu. Otázka přepočtu zahraniční měny na českou je v této části rovněž zmíněna, má významnou roli u přeshraničního plnění. I elektronizace celního řízení je v této části podrobně vyličená.

Kapitola třetí se zabývá vývozem zboží a služeb. U vývozu je nejdůležitější samotné prokázání jeho uskutečnění. Ve většině případů je doprovázen častými problémy. Praktické příklady uvedené v práci mohou tuzemským firmám napomoci k bližšímu pochopení dané problematiky. Důležitá je přeprava při vývozu, bez které by nemohl být uskutečněn. Objasněno je samotné účtování při vývozu, používaný e-vývoz a uvádění údajů do daňového přiznání.

Cíl práce byl v zásadě splněn, i když oblast DPH je oblastí velice rozsáhlou. Zmíněny jsou i nejčastější případy, které při dovozu a vývozu zboží mohou nastat. I když v samotné praxi se můžeme setkat s mnoho dalšími nepředvídatelnými situacemi.

Seznam použité literatury

a) Odborná literatura

- [1] BENDA, Václav a Jana DLABAČOVÁ. *DPH u zboží EU a třetí země*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 2012. 64 s. ISBN 978-80-87367-29-2.
- [2] BURDEK, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty 2012- Úplné znění*. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. 224 s. ISBN 978-80-7208-884-3.
- [3] DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.
- [4] DUŠEK, Jiří. *DPH 2013 zákon s přehledy*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 256 s. ISBN 978-80-247-4625-8.
- [5] GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování- přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 160 s. ISBN 978-80-247-3804-8.
- [6] GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování- přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 168 s. ISBN 978-80-247-4630-2.
- [7] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2013 výklad s příklady*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 336 s. ISBN 978-80-247-4626-5.
- [8] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-09.
- [9] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
- [10] PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA. 2011: Quick Reference to European VAT Compliance. 1.vyd. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.
- [11] RUBÁKOVÁ Věra. *Praktické účetní případy 2013*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 168 s. ISBN 978-80-247-4635-7.

b) Časopisy

- [1] LEDVINKOVÁ, Jana. Účetní a daně. *Změny v oblasti fakturace po novele zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2013*. 2013, č. 2, s. 29, ISSN 1212-0162.

c) Internetové zdroje

- [1] BUSINESS CENTER. *Informace ke skupinové registraci* [online]. BUSINESS CENTER. [10. 01. 2013]. Dostupné z:
<http://business.center.cz/business/finance/dane/DPH-informace-ke-skupinove-registraci.aspx>
- [2] GALOČÍK. *Uplatnění DPH v celních skladech, svobodných skladech a svobodných pásmech* [online]. SAGIT. [21. 01. 2013]. Dostupné z:
<http://www.sagit.cz/pages/prehlrub.asp?cd=399&typ=c#sluzby>
- [3] MFCR. *Postup při propuštění zboží do celního režimu volného oběhu a aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení* [online]. MFCR. [21. 01. 2013]. Dostupné z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_615.html?year=PRESENT
- [4] CELNÍ SPRÁVA. *Aktivní zušlechťovací styk v systému navracení* [online]. CELNÍ SPRÁVA. [29. 01. 2013]. Dostupné z:
<http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/RHU/Stranky/AZS.aspx>
- [5] E-DOVOZ. *E-Dovoz- podrobnější informace* [online]. E-DOVOZ. [12. 02. 2013]. Dostupné z: <http://www.e-dovoz.cz/>
- [6] CELNÍ SPRÁVA. *Celní předpisy upravující vývoz* [online]. CELNÍ SPRÁVA. [01. 03. 2013]. Dostupné z:
<http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/vyvoz/Stranky/default.aspx>
- [7] CELNÍ SPRÁVA. *Informace pro deklarantskou veřejnost o nových funkcích v aplikaci e-Vývoz* [online]. CELNÍ SPRÁVA. [02. 03. 2013]. Dostupné z:
http://www.celnisprava.cz/cz/aktuality/Documents/INFO_ECS_ver_prosinec2012_Deklaranti-Fin.pdf
- [8] CELNÍ SPRÁVA. *Stav tranzitních, vývozních a dovozních operací* [online]. CELNÍ SPRÁVA. [08. 03. 2013]. Dostupné z:
<http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/stav-mrn.aspx>
- [9] CZSO. *Zahraniční obchod - metodika* [online]. CZSO. [08. 03. 2013]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zo>
- [10] EUROPEAN COMMISSION. *Taxations and Customs Union* [online]. EUROPEAN COMMISSION [14. 03. 2013]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_controls/general/index_en.htm

d) Ostatní zdroje

- [1] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Daně 2013 a předpisy související s přehledy změn*. 2013, s. 352-571. ISBN 978-80-7263-794-2.
- [2] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Daně 2013 a předpisy související s přehledy změn*. 2013, s. 1055-1097. ISBN 978-80-7263-794-2.
- [3] Vyhláška č. 500/2002 Sb. In: *Daně 2013 a předpisy související s přehledy změn*. 2013, s. 1098-1152. ISBN 978-80-7263-794-2.
- [4] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Daně 2013 a předpisy související s přehledy změn*. 2013, s. 867-1029. ISBN 978-80-7263-794-2.
- [5] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. In: *Obchodní zákoník a další zákony*. 2013. ISBN: 978-80-7208-949-9.

Seznam zkratek

AIS	oblast dovozních operací
AZS/P	aktivní zušlechťovací styk v systému podmíněném
CMR	dohoda o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě
ČNB	Česká národní banka
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
ECB	Evropská centrální banka
ECS	společný projekt EU pro režim vývoz
EHS	Evropské hospodářské společenství
EORI	identifikátor pro styk s orgány celní správy
ESD	vstupní souhrnné celní prohlášení
EU	Evropská unie
IO	identifikované osoby
ICS	oblast vstupních operací
JSD	jednotný správní doklad
MASP	systém, který vyjmenovává jednotlivé projekty v prostředí národních celních správ
MRN	číslo, které je odesláno deklarantovi, při e-vývozu
NCTS/ECS	společný projekt EU pro režim vývoz
PZS	pasivní zušlechťovací styk
VCP	vývozní celní prohlášení
VDD	vývozní doprovodný doklad

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

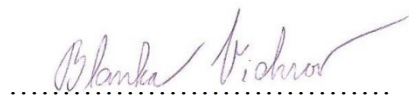
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);

- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2013



Blanka Vichrová

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA 1: Přijatá faktura dovezeného zboží

PŘÍLOHA 2: Přiznání k DPH

PŘÍLOHA 3: Zboží podléhající snížené sazbě DPH

PŘÍLOHA 4: Svobodná celní pásma povolená v ČR

PŘÍLOHA 5: Doklad o vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží